



Tribunal Fiscal

N° 04020-1-2019

EXPEDIENTES N° : 2552-2015 v 7607-2017
INTERESADO :
ASUNTO : Impuesto a la Renta y Multa
PROCEDENCIA : Lima
FECHA : Lima, 29 de abril de 2019

VISTAS las apelaciones interpuestas por _____ contra las Resoluciones de Intendencia N° _____ de 30 de diciembre de 2014 y 28 de abril de 2017, emitidas por la Intendencia de Principales Contribuyentes Nacionales de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - SUNAT, que declararon infundadas las reclamaciones formuladas contra las Resoluciones de Determinación N° _____ a _____, emitidas por Impuesto a la Renta del ejercicio 2011 y sus pagos a cuenta de enero a diciembre de 2011, y la Resolución de Multa N° _____, girada por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario.

CONSIDERANDO:

Que en aplicación de lo dispuesto por el artículo 160° del Texto Único Ordenado de la Ley N° 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General, aprobado por Decreto Supremo N° 004-2019-JUS, procede la acumulación de los procedimientos seguidos con Expedientes N° 2552-2015 y 7607-2017, al guardar conexión entre sí.

Que de autos se tiene que con Carta N° 130011408040-01 SUNAT y Requerimiento N° 0121130000609, notificados el 16 de julio de 2013, la Administración inició a la recurrente un procedimiento de fiscalización definitiva con relación al Impuesto a la Renta del ejercicio 2011 (fojas 3811, 3812 y 3818 del Expediente N° 2552-2015).

Que como resultado de dicha fiscalización, la Administración emitió las Resoluciones de Determinación N° _____ por Impuesto a la Renta del ejercicio 2011 y sus pagos a cuenta de enero a diciembre de 2011, y la Resolución de Multa N° _____ por la infracción prevista en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario (fojas 3981 a 4010 del Expediente N° 2552-2015 y fojas 477 a 489 del Expediente N° 7607-2017).

Que las reclamaciones contra los citados valores fueron declaradas infundadas mediante las Resoluciones de Intendencia N° _____ de 30 de diciembre de 2014 y 28 de abril de 2017, respectivamente (fojas 4016 a 4034 del Expediente N° 2552-2015 y fojas 511 a 516 del Expediente N° 7607-2017), las que son materia de apelación ante esta instancia.

Que el asunto en controversia consiste en establecer si los valores impugnados, en los términos cuestionados por la recurrente, se encuentran arreglados a ley.

RESOLUCIÓN DE INTENDENCIA N° _____¹

Que la recurrente sostiene en su escrito de apelación de 10 de febrero de 2015 y de alegatos de 26 de abril de 2019 que:

- La Administración modificó el fundamento del reparo en la instancia de reclamación, con lo que infringió el artículo 127° del Código Tributario, ya que el valor impugnado señaló que: (i) es necesario que el contrato fije una retribución, (ii) es aplicable el artículo 1529° del Código Civil, referido a la compraventa,

¹ Las fojas que se mencionan en adelante corresponden al Expediente N° 2552-2015.



Tribunal Fiscal

N° 04020-1-2019

(iii) la documentación adicional consiste en impresiones simples que no evidencia quién las elaboró, (iv) los documentos "Revisión de políticas y prácticas financieras" y "Revisión mensual financiera y operativa de América Latina" no están acompañados de la documentación que identifique el costo incurrido en cada país, (v) los correos electrónicos evidencian la intervención de [redacted] en las decisiones de la recurrente, (vi) no fue proporcionado el Plan de Contingencia ni el Presupuesto a que aluden las Actas de Conferencia y no hay coherencia en los documentos señalados en los Anexos 6 y los Anexos 35 y 36, (vii) no se pactó la forma en que se brindaría el servicio, (viii) los documentos de los Anexos 14, 19, 31 y 38 se refieren a servicios esporádicos, por lo que pudo establecerse su costo al momento de redactarse el contrato, (ix) no fue presentada documentación que sustente la determinación del tiempo incurrido para validar la facturación de [redacted] y (x) las declaraciones juradas con firmas legalizadas solo acreditan la firma de quienes las suscribieron, mas no su contenido, mientras que la apelada estableció que: (i) no es obligatoria la fijación de la retribución, pero sí el establecimiento de sus criterios en el contrato, (ii) es aplicable el artículo 1767° del Código Civil, referido a la locación de servicios, (iii) la documentación adicional carece de fecha cierta, está redactada en inglés y no permite su valoración y no está acreditado que haya sido solicitada por la recurrente, (iv) la "Revisión de políticas y prácticas financieras" no evidencia la prestación del servicio contratado y no está acreditada la necesidad de contar con dicha información, en tanto que la "Revisión mensual financiera y operativa de América Latina" está redactado en inglés y su inciso e) no contiene dato alguno, (v) los correos electrónicos no hacen alusión al servicio prestado por [redacted], (vi) la falta de fehaciencia de las conferencias radica en que no fueron proporcionados las grabaciones, documentos firmados, reporte de conexiones, entre otros, siendo que los documentos de los Anexos 35 y 36 se refieren a un periodo mensual en particular, (vii) las Actas de Conferencia no demuestran en forma fehaciente que las conferencias se hubieran realizado, (viii) los documentos de los Anexos 14, 19, 31 y 38 están redactados en idioma distinto al español, siendo simples manifestaciones que no acreditan la prestación del servicio, (ix) la facturación detalla la composición de los costos totales pero no acredita la prestación del servicio y no consta que dicha documentación hubiera sido aceptada por la recurrente, y (x) las declaraciones juradas son manifestaciones que no fueron obtenidas por la Administración, por lo que no pueden ser valoradas con los demás medios probatorios.

- La Administración también incorporó en la instancia de reclamación las observaciones referidas a que: (i) el contrato solo es un acuerdo de voluntades, por lo que no es suficiente para sustentar la prestación del servicio, (ii) la documentación adicional tiene el logo de [redacted], por lo que se reputa de su propiedad y no de la empresa [redacted], (iii) no está acreditado que las cotizaciones fueron elaboradas a solicitud suya, sin perjuicio que en su asunto hacen referencia a [redacted] y no a OMS, (iv) no fue presentado el contrato principal referido en el contrato de servicio extendido y tampoco está acreditado que aquél se hubiera ejecutado, (v) no está acreditado que la documentación adicional fue elaborada a favor de la recurrente o dirigida a ella y tampoco para su uso o el mercado peruano, (vi) no existe fecha que acredite cuándo fue elaborada la documentación adicional, (vii) no fue presentada el Acta de Conferencia vinculada con la documentación del Anexo 29, (viii) el índice de la documentación del Anexo 30 hace referencia a 16 puntos, pero solo fueron desarrollados los 3 primeros, y (ix) la documentación del Anexo 2.2 está redactada en primera persona, lo que evidencia que fue elaborada por la recurrente y no por [redacted].
- La Administración infringió el procedimiento legal establecido toda vez que el Requerimiento N° [redacted], emitido al amparo del artículo 75° del Código Tributario, fue notificado el mismo día que los Resultados de los Requerimientos N° [redacted] que lo sustentan; al respecto, invoca las Resoluciones N° 06764-1-2015 y 11449-1-2009.
- La Administración no valoró la documentación presentada de manera conjunta durante el procedimiento de fiscalización y en la instancia de reclamación, siendo que, por el contrario, efectuó un análisis aislado y desvinculado de la documentación presentada.
- La documentación de los Anexos 20, 21 y 22 evidencia que [redacted] le brindó asesoramiento para hacer

 2



Tribunal Fiscal

N° 04020-1-2019

publicidad por medio de pantallas LED, como la elección de proveedores, compra, suministro e instalación de los materiales y tecnología necesaria, así como la elección de la ubicación de los paneles y las tarifas de la publicidad, del mismo modo que la citada empresa le ofreció estrategias de marketing y ventas de los productos LED, así como de campañas post-venta relacionadas a estudios de resultados obtenidos en el mercado.

- La empresa también le brindó recomendaciones respecto de un determinado proveedor, revisando las propuestas técnico-económicas de los proveedores que suministrarían los productos LED, analizando si dichas propuestas se ajustaban al presupuesto del año 2011 y asistiéndola en la elección más eficiente sobre la forma en que un determinado proveedor iba a suministrar el material requerido para su instalación en los paneles publicitarios; tales labores están acreditadas con los documentos presentados en los Anexos 23, 24 y 25.
- Los servicios prestados por también incluyeron el análisis financiero mensual de determinados ítems, como gastos administrativos, de producción, de marketing y de mantenimiento, ingresos por ventas, entre otros, lo que está acreditado con la documentación presentada en los Anexos 2 a 14; el Anexo 26 contiene un reporte preparado por que detalla los servicios vinculados a las pantallas LED, la elección de los proveedores y los costos incurridos; el Anexo 30 contiene un informe descriptivo y resumen financiero del mercado, a través del cual expuso los retos claves del año 2012 y las lecciones aprendidas del año 2011, a fin de mejorar el desarrollo de la recurrente; el Anexo 31 contiene los reportes de que listan los servicios de preparación de presupuestos realizados en el año 2011 y los costos incurridos; el Anexo 38 incluye un informe que evidencia la labor de para mejorar los procesos del área de ventas de la recurrente; asimismo, los Anexos 27 a 29 contienen el "Plan de Ventas y Estrategias 2011", el "Plan Estratégico para las Entidades de Latinoamérica" y la presentación del "Grupo Vallas", esta última referida al análisis de la viabilidad de absorber dicha entidad y sus activos.
- La empresa se encargó también de revisiones funcionales relacionadas al cobro de deudas a clientes, así como al manejo de la tesorería y procesos de compra de materiales y venta de servicios a los clientes; tales servicios están sustentados con los documentos presentados en los Anexos 32 a 34, que contienen informes de para mejorar los procesos en el área de ventas, ratios de cobro, ratios de pago y procesos de gestión de compras.
- El Anexo 6 contiene un acta de la "Conference Call Meeting" que acredita la efectiva prestación de los servicios contratados a asimismo, los Anexos 15 a 18 contienen propuestas para la instalación de elementos publicitarios en diversos lugares, entre los cuales están el centro comercial Larcomar, el tren eléctrico de Lima, zonas del distrito de Barranco y el centro comercial Lambramani en Arequipa.
- La Administración tiene la carga de la prueba cuando pretende desvirtuar la veracidad de las declaraciones y medios probatorios presentados, de acuerdo con el criterio expuesto en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 478-3-97, 933-3-97, 784-3-99 y 01776-1-2005.
- El cuestionamiento de la Administración a la supuesta indeterminación de la retribución del contrato de locación de servicios es propio de un reparo al valor de mercado de la operación, lo que no es materia de autos; en todo caso, la falta de precio o retribución de los servicios no es un elemento de validez del contrato de locación de servicios, ya que el ordenamiento civil peruano permite la determinación de la contraprestación, retribución o precio de dicho contrato luego de la prestación de los servicios.
- Carece de sustento la observación de la Administración a los servicios prestados por que no fueron requeridos expresamente, toda vez que el contrato de locación de servicios permite la ejecución de servicios que razonablemente tengan como finalidad lograr el objeto del contrato, siendo que el pago de los comprobantes de pago evidencia la aceptación tácita de los servicios brindados por dicha empresa.

[Handwritten signatures and marks]



Tribunal Fiscal

N° 04020-1-2019

- La Administración no puede desconocer la fehaciencia de los servicios bajo el argumento que las recomendaciones o sugerencias brindadas por no fueron adoptadas, ya que este es un aspecto estrictamente empresarial que no cabe que sea objetado por la Administración, siendo que, además, debe tenerse en cuenta que bajo el principio de causalidad no es necesario que el gasto incurrido haya logrado el objetivo deseado, bastando con que sea potencialmente generador de renta gravada, tal como reconoce la jurisprudencia del Tribunal Fiscal.
- Las declaraciones juradas con firmas legalizadas de los representantes de , en las que reconocen los servicios prestados por dicha empresa, permiten acreditar la fehaciencia de los servicios observados, resultando absurdo que la Administración reste mérito probatorio a tales documentos bajo el argumento que la legalización de las firmas solo certifica la identidad de los firmantes mas no el contenido de los documentos; asimismo, las declaraciones juradas son documentos según la Ley del Procedimiento Administrativo General y, por tanto, deben actuarse en el procedimiento contencioso tributario, como dispone el artículo 125° del Código Tributario, careciendo de sustento que se reste mérito probatorio a dichos documentos al calificarlos como manifestaciones que no fueron obtenidas por la Administración.
- Los documentos presentados en copias simples, es decir, sin fecha cierta, son medios probatorios admitidos en el procedimiento administrativo, por lo que deben ser valorados por la Administración a fin de sustentar la fehaciencia de los servicios observados; asimismo, la Administración no puede restar mérito probatorio a la documentación adicional presentada en respuesta al Requerimiento N° bajo el argumento que no fue acreditado que no estaba disponible al vencimiento del Requerimiento N° ya que la Administración tiene el deber de valorar todos los medios probatorios presentados durante el procedimiento de fiscalización, debiendo destacarse que la deuda tributaria ha sido pagada en su integridad, por lo que no existe impedimento alguno para la valoración de los medios probatorios.
- Los servicios prestados por OMS —que consistieron en la revisión mensual operativa y financiera, la asesoría en la inversión de publicidad en paneles LED y la revisión funcional de diversos aspectos del negocio— tienen relación directa con el mantenimiento de la fuente productora de renta, siendo necesario, normal y razonable en función al volumen de operaciones, lo que no ha sido cuestionado por la Administración, por lo que el gasto observado cumple el principio de causalidad previsto en el artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta.
- En el supuesto negado que se considere que el gasto observado corresponde a servicios no fehacientes, debe concluirse que no correspondía retener el Impuesto a la Renta a los pagos efectuados a la empresa por lo que debe disponerse la devolución del impuesto indebidamente pagado, más los intereses.
- No incurrió en la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario debido a que no se ha verificado la existencia del dolo o intención en la configuración del tipo infractor, por lo que invoca el criterio de la Sentencia de Casación N° 1731-2007 LIMA; asimismo, la resolución de multa girada por la precitada infracción adolece de nulidad por cuanto no fue seguido el procedimiento administrativo sancionador previo que exige el artículo 234° de la Ley del Procedimiento Administrativo General.
- Corresponde la inaplicación de los intereses generados por la demora en resolver por parte de la Administración y este Tribunal, de conformidad con los criterios establecidos por el Tribunal Constitucional en las sentencias recaídas en los Expedientes N°

Que la Administración señala en la Resolución de Intendencia y en el escrito de alegatos de 26 de abril de 2019 que:

4



Tribunal Fiscal

N° 04020-1-2019

- Durante la fiscalización fueron valorados todos los medios probatorios a efectos de verificar la fehaciencia de los servicios que habrían sido prestados por la empresa OMS a la recurrente, como se aprecia del Resultado del Requerimiento N° _____ y fue reiterado en el Resultado del Requerimiento N° _____
- Según el contrato suscrito con _____, la retribución debía pagarse en función del tiempo incurrido por el prestador, no habiéndose establecido en el contrato ni en otra documentación presentada el cálculo de la retribución, tal como fue advertido en la fiscalización, siendo que la referencia en dicha etapa al artículo 1529° en vez del artículo 1767° del Código Civil no invalidaba la observación realizada, toda vez que el sustento del reparo era la falta de fehaciencia del gasto.
- El Apéndice A del contrato contempló que los servicios que debía prestar _____ consistían en revisión financiera, asistencia en la preparación de presupuestos, solicitudes de inversiones de capital y servicios de tesorería y otros servicios que acordaran las partes, siendo que los demás medios probatorios presentados que sustentarían tales servicios constan principalmente en la respuesta dada al Requerimiento N° _____, dispuestos por la recurrente en 39 anexos.
- Del análisis conjunto de los medios probatorios presentados —lo que se expone con detalle más adelante— se verifica que la recurrente no acreditó la efectiva prestación de los servicios por parte de la empresa OMS, según el contrato presentado, por lo que el gasto registrado por dicho concepto no tiene sustento, encontrándose el reparo a su deducción arreglado a ley.
- Procede mantener la multa aplicada por la infracción prevista en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, al determinar que el reparo que sustenta dicha infracción se encuentra arreglado a ley.

Que de lo actuado se tiene:

Resolución de Determinación N° _____

De la revisión a los Anexos 2 y 4 de la Resolución de Determinación N° _____, emitida por Impuesto a la Renta del ejercicio 2011 (fojas 3981 a 4004 y 4006), se aprecia que la Administración reparó el gasto registrado en la subcuenta 9450101 por S/2 203 956,00, por cuanto la recurrente no sustentó en forma fehaciente la efectiva prestación de los servicios de su empresa vinculada no domiciliada (_____ (en adelante, " _____"), no encontrándose acreditada la causalidad del gasto, de acuerdo con el primer párrafo del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta.

Antes de establecer la procedencia del reparo, corresponde pronunciarse sobre las alegaciones de la recurrente relativas a que la resolución apelada habría realizado cambios de fundamentos e incorporado nuevos fundamentos al reparo, que la Administración no habría valorado debidamente los medios probatorios, habiéndolos analizado de manera aislada y no de manera conjunta, y que se habría infringido el procedimiento legal establecido por la emisión de un requerimiento el mismo día que fueron notificados los resultados de los requerimientos que lo sustentan.

De conformidad con el acápite 1.2 del numeral 1 del artículo IV del Título Preliminar de la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley N° 27444², el procedimiento administrativo se sustenta fundamentalmente, entre otros, en el principio del debido procedimiento, según el cual los administrados gozan de todos los derechos y garantías inherentes al debido procedimiento administrativo, que comprende el derecho a exponer sus argumentos, a ofrecer y producir pruebas y a obtener una decisión

² Norma vigente durante el desarrollo de la fiscalización y la emisión del valor impugnado y la apelada. Asimismo, dicha norma es de aplicación supletoria a los procedimientos tributarios, de acuerdo con lo dispuesto por el artículo IX del Título Preliminar del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF.

 5



Tribunal Fiscal

N° 04020-1-2019

motivada y fundada en derecho; la institución del debido procedimiento administrativo se rige por los principios del derecho administrativo; la regulación propia del derecho procesal civil es aplicable sólo en cuanto sea compatible con el régimen administrativo.

El derecho a la prueba ha sido desarrollado por el Tribunal Constitucional en el fundamento 15 de la Sentencia recaída en el Expediente N° 6712-2005-HC/TC, que señala: *"Existe un derecho constitucional a probar, aunque no autónomo, que se encuentra orientado por los fines propios de la observancia o tutela del derecho al debido proceso. Constituye un derecho básico de los justiciables de producir la prueba relacionada con los hechos que configuran su pretensión o su defensa (...)"* y que *"(...) se trata de un derecho complejo que está compuesto por el derecho a ofrecer medios probatorios que se consideren necesarios, a que estos sean admitidos, adecuadamente actuados, que se asegure la producción o conservación de la prueba a partir de la actuación anticipada de los medios probatorios y que estos sean valorados de manera adecuada y con la motivación debida, con el fin de darle el mérito probatorio que tenga en la sentencia. La valoración de la prueba debe estar debidamente motivada por escrito, con la finalidad de que el justiciable pueda comprobar si dicho mérito ha sido efectiva y adecuadamente realizado"*.

De lo señalado por el Tribunal Constitucional se concluye que el amparo constitucional del derecho a la prueba recae sobre el derecho a ofrecer medios probatorios, el derecho a que sean admitidos, el derecho a que sean actuados y el derecho a que sean valorados de manera adecuada y con motivación debida.

Sobre los medios probatorios en el procedimiento tributario, el primer párrafo del artículo 125° del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF establece 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.

En cuanto a la valoración de la prueba, el artículo 197° del Código Procesal Civil³ dispone que todos los medios probatorios son valorados por el juez en forma conjunta, utilizando su apreciación razonada; sin embargo, en la resolución solo serán expresadas las valoraciones esenciales y determinantes que sustentan su decisión.

La aplicación de la norma antes citada a los procedimientos tributarios ha sido destacada por este Tribunal en las Resoluciones N° 06368-1-2003, 16784-10-2012 y 03809-8-2017, entre otras, señalando que corresponde a la Administración efectuar la inspección, investigación y control de las obligaciones tributarias, actuando para tal efecto los medios probatorios pertinentes y sucedáneos, siempre que sean permitidos por el ordenamiento tributario, valorándolos en forma conjunta y con apreciación razonada, de conformidad con el artículo 125° del Código Tributario, los artículos 162° y 163° de la Ley del Procedimiento Administrativo General y el artículo 197° del Código Procesal Civil.

Sobre la valoración de los medios probatorios, se debe mencionar que el Tribunal Constitucional ha precisado en el fundamento 5 de la Resolución de 21 de enero de 2014, recaída en el Expediente N° 02126-2013-PA/TC, citando un pronunciamiento suyo emitido en una sentencia anterior, que: *"(...) en lo que respecta a la posición iusfundamental relativa a que los medios de prueba sean valorados de manera adecuada, el Tribunal ha individualizado en él una doble exigencia: "... en primer lugar, la exigencia del Juez de no omitir la valoración de aquellas pruebas que son aportadas por las partes al proceso dentro del marco del respeto a los derechos fundamentales y a lo establecido en las leyes pertinentes; [y] en segundo lugar, la exigencia de que dichas pruebas sean valoradas motivadamente con criterios objetivos y razonables"* [STC 4831-2005-PHC/TC Fund. Jur. 8]".

³ Norma recogida en el Texto Único Ordenado aprobado por Resolución Ministerial N° 010-93-JUS. Dicha norma es de aplicación supletoria a los procedimientos tributarios, de conformidad con lo dispuesto por el artículo IX del Título Preliminar del Código Tributario.

 6



Tribunal Fiscal

N° 04020-1-2019

Además, la citada resolución del Tribunal Constitucional señala que: *"Su contenido constitucionalmente protegido, así, queda circunscrito a asegurar que los medios de prueba admitidos sean valorados por el juez bajo criterios objetivos, en tanto que la corrección de dicha valoración queda sujeta, prima facie, a control a través de los medios impugnatorios que la ley procesal específica pueda establecer. Corrección, a estos efectos, no significa que la valoración no esté libre de errores, pues al fin y al cabo se trata de un acto de la justicia humana; sólo que ella no sea patentemente extravagante o manifiestamente inconstitucional"*.

De otro lado, el artículo 129° del Código Tributario⁴ dispone que las resoluciones expresarán los fundamentos de hecho y de derecho que les sirven de base, y decidirán sobre todas las cuestiones planteadas por los interesados y cuantas suscite el expediente.

Por su parte, el artículo 127° del mismo código establece que 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; asimismo, precisa que mediante la facultad de reexamen el órgano encargado de resolver solo puede modificar los reparos efectuados en la etapa de fiscalización o verificación que hayan sido impugnados, para incrementar sus montos o para disminuirlos.

Se aprecia de autos que mediante el Punto N° 3 del Anexo 01 al Requerimiento N° (fojas 3796 y 3797) la Administración solicitó a la recurrente que sustentara por escrito y documentadamente los gastos registrados en la cuenta 945 "Cargas diversas de gestión" y con el Punto N° 10 le solicitó que sustentara documentadamente el saldo de la cuenta por pagar al final del ejercicio 2011 correspondiente a la empresa Clear Channel Outdoor Inc. (foja 3793).

En el resultado del precitado requerimiento (fojas 3781, 3782, 3785 y 3786) se aprecia que la Administración dejó constancia que la recurrente presentó un escrito⁵ en el que refirió que la cuenta 945 correspondía, entre otros, a servicios de revisión financiera y asistencia en la preparación de presupuestos y temas contables, así como la revisión de asuntos ligados a la tesorería, los cuales resultaron necesarios para el desarrollo de sus actividades económicas, siendo que, al respecto, la Administración dejó constancia que verificó el registro de un gasto por S/2 203 956.01 en la subcuenta 9450101, respecto del cual la recurrente presentó el contrato en idioma inglés "Management Services Agreement" suscrito con la empresa —domiciliada en Estados Unidos y propietaria del 99% de las acciones de la recurrente—, así como el comprobante de pago, constancia del pago realizado, correos electrónicos, entre otros documentos.

Se verifica, además, que mediante el Punto N° 5 del Anexo 01 al Requerimiento N° (foja 3775) la Administración solicitó a la recurrente documentación que acreditara los servicios prestados por —como contratos, informes, documentos internos, entre otros— y, de ser el caso, la retención del Impuesto a la Renta efectuada a la mencionada empresa no domiciliada.

Se observa que en el resultado del indicado requerimiento (fojas 3763 y 3764) la Administración dejó constancia que la recurrente señaló⁶ que los servicios de la empresa no domiciliada consistieron en la revisión financiera, asistencia en preparación de presupuestos, solicitudes de gastos y tesorería, todos ejecutados fuera del territorio nacional, por lo que no generaron rentas de fuente peruana por las cuales tuviera que efectuar alguna retención del Impuesto a la Renta; asimismo, dejó constancia que la recurrente se remitió a la documentación presentada en respuesta al Requerimiento N° como sustento de los servicios.

⁴ Antes de su modificación por el Decreto Legislativo N° 1263.

⁵ Según el escrito de 17 de octubre de 2013 (fojas 599 y 612 a 614).

⁶ Según el escrito de 18 de marzo de 2013 (fojas 2548 y 2549).





Tribunal Fiscal

N° 04020-1-2019

Posteriormente, se observa que mediante el Punto N° 1 del Anexo 01 al Requerimiento N° (foja 3755), la Administración solicitó a la recurrente que presentara la traducción oficial en español del contrato suscrito con la empresa no domiciliada Clear Channel Outdoor Inc., así como la traducción simple de la documentación adicional presentada como sustento de la efectiva prestación de los servicios.

En el resultado del precitado requerimiento (fojas 3746 a 3749) se aprecia que la Administración dejó constancia que la recurrente presentó⁷ la traducción certificada del contrato suscrito con la empresa no domiciliada y que, en relación a la documentación adicional presentada como sustento de la efectiva prestación de los servicios, presentó, entre otros medios probatorios: documentos "Información Financiera y Empresarial Privilegiada y Confidencial"; documento "Certificación de Tercer Trimestre 2011"; correos electrónicos de 12 de octubre, 3 de noviembre y 26 de diciembre de 2011; documentos "Información Financiera y Empresarial Privilegiada y Confidencial - Monitoreo, Medición y Evaluación de las prácticas de desempeño para el circuito de pantallas digitales"; acta de "Conference Call Meeting sobre la Revisión Financiera de Enero de 2011"; documento "Revisión Mensual Financiera y Operativa - Perú - Febrero 2011"; acta de "Conference Call Meeting sobre la Revisión Financiera de Febrero de 2011"; documento "Revisión Mensual Financiera y Operativa - Perú - Marzo a Noviembre 2011"; acta de "Conference Call Meeting sobre la Revisión Financiera"; reporte "Resultados de Diciembre del 2011"; acta de "Conference Call Meeting sobre la Revisión Financiera de Diciembre de 2011"; acta de "Conference Call Meeting sobre Mall Larcomar"; acta de "Conference Call Meeting sobre Proyecto Tren Eléctrico"; acta de "Conference Call Meeting sobre proyecto Barranco"; y acta de "Conference Call Meeting sobre Mall Larcomar".

Del contenido del mismo resultado del requerimiento se constata la revisión y evaluación de la Administración a la documentación antes citada; así, sobre el contrato presentado, señaló que el Anexo B se refiere al cálculo de los costos en función del tiempo incurrido por el personal del proveedor, sobre lo cual la recurrente no proporcionó documentación alguna; que el contrato no señala el precio de los servicios; que la Sección 1.1 del Artículo I del contrato indica que el proveedor prestará oportunamente los servicios establecidos en el apéndice "A", a solicitud de la recurrente, lo cual no fue acreditado documentariamente; y que el apéndice "A" señala que los servicios consisten en la revisión financiera y asistencia en la preparación de presupuestos, solicitudes de inversiones de capital y servicios de tesorería, así como otros servicios que sean solicitados, siendo que el contrato no describe en qué consisten tales servicios y cuándo se considerarían brindados.

Sobre la documentación adicional presentada, la Administración señaló que: Todos los documentos son impresiones simples y no consta quién o quiénes los redactaron, elaboraron o emitieron; que los documentos "Revisión Mensual y Financiera y Operativa de América Latina" y "Revisión de las políticas y prácticas financieras - América Latina" contienen información para varios países (Brasil, Perú, México y Chile), no habiendo la recurrente proporcionado información sobre el costo que le corresponde, infringiendo la Sección 1.6 del Artículo I del contrato; que los correos electrónicos evidencian que las decisiones financieras y de inversión de la recurrente son tomadas por en su calidad de accionista mayoritario, por lo que no prueban la prestación del servicio de "revisión financiera y operativa"; que los documentos sobre propuestas de ubicación de nuevos proyectos (centro comercial Larcomar, Tren Eléctrico, zonas de Barranco y centro comercial Lambramani de Arequipa) son impresiones de diapositivas que no permiten apreciar quién las elaboró y no sustentan los servicios de "recomendación de inversiones" que habría brindado _____, que el documento "A practical guide to building digital capability in your market" está redactado en inglés y dirigido a varios países, por lo que no sustenta los servicios de "publicidad en productos LED"; que las impresiones de diapositivas en las que solo figuran planes de ventas y estrategias para el año 2011 no sustentan la prestación de los servicios "recomendación de inversiones"; y que en el contrato no se estableció que los servicios serían prestados a través de videoconferencias.

⁷ Según el escrito de 21 de abril de 2014 (fojas 3473 a 3481).

 8



Tribunal Fiscal

N° 04020-1-2019

En base a dichas consideraciones, se observa que la Administración concluyó que no existía certeza de que la documentación presentada hubiera sido emitida por que en todo caso evidenciaba sus labores de revisión y seguimiento de sus inversiones en América Latina, no habiendo presentado la recurrente documentación fehaciente que permitiera acreditar la prestación de los servicios según el contrato celebrado, por lo que reparó el gasto registrado en la subcuenta 9450101 por S/2 203 956.01.

Posteriormente, se aprecia que la Administración emitió el Requerimiento N° (fojas 3740 y 3741), al amparo del artículo 75° del Código Tributario, a través del cual comunicó los resultados de la fiscalización y otorgó un plazo a la recurrente para que formulara su descargo al reparo efectuado.

En el resultado del mencionado requerimiento (fojas 3713 a 3737) se observa que la Administración dio cuenta de su evaluación al descargo y documentación de la recurrente⁸, refiriéndose, en primer término, a los medios probatorios que según esta última no habrían sido analizados en el Resultado del Requerimiento N°, luego de lo cual rebatió cada uno de los argumentos planteados en contra de las consideraciones expuestas en dicho resultado del requerimiento; seguidamente, reiteró sus conclusiones en el sentido que el contrato no estableció el precio de los servicios que serían retribuidos a no existe documentación que detalle en qué habrían consistido los servicios que prestaría los documentos presentados como sustento de los servicios consisten en impresiones simples en las que no consta que hubieran sido elaborados por y el contrato no estableció que los servicios serían brindados a través de videoconferencias; además, señaló que las declaraciones juradas presentadas de algunos funcionarios de solo cuentan con la certificación de las firmas y no del contenido de los documentos, por lo que no sustentan la prestación de los servicios contratados; que los documentos presentados como sustento del precio facturado no están respaldados en otros documentos que acrediten la cantidad de horas que habría insumido en la prestación de los servicios, tal como dispuso el contrato; y, aun cuando los documentos presentados consisten en impresiones simples, su contenido presenta inconsistencias e incoherencias que restan veracidad y fehaciencia sobre los servicios prestados; en tal sentido, en mérito a todas estas consideraciones, concluyó que la recurrente no había acreditado en forma fehaciente la efectiva prestación de los servicios de que sustentaron el gasto registrado en la subcuenta 9450101 por S/2 203 956.01, por lo que mantuvo el reparo.

Finalmente, de la revisión al Anexo N° 4 de la Resolución de Determinación N° (fojas 3981 a 4004) se aprecia que el reparo al gasto materia de análisis se sustenta en los fundamentos desarrollados en los Resultados de los Requerimientos N°

En tal sentido, de lo actuado en el procedimiento de fiscalización, en particular, de los Resultados de los Requerimientos N° se establece que la Administración cumplió con los parámetros establecidos por el Tribunal Constitucional, al no haber omitido la valoración de los medios probatorios presentados por la recurrente y al haberlos valorado motivadamente, efectuando un análisis individual y una apreciación en conjunto basada en las reglas de la lógica y la experiencia de la Administración, de manera que lo argumentado en contrario por la recurrente carece de asidero.

De otro lado, de la revisión al informe que sustenta la Resolución de Intendencia N° materia de apelación (fojas 4016 a 4034), se verifica que contiene el análisis de la Administración al reparo impugnado, apreciándose, en primer término, que se refirió al cuestionamiento de la recurrente a la valoración de la documentación presentada en la fiscalización; seguidamente, abordó en concreto el análisis del reparo, comenzando para ello con la exposición de la normativa aplicable y los criterios jurisprudenciales vertidos sobre el asunto en controversia, luego de lo cual, sobre la base de lo indicado, efectuó la evaluación de los medios probatorios presentados; así, con relación al contrato, señaló que la retribución debía pagarse en función del tiempo incurrido por el prestador, no habiéndose establecido en el contrato ni en otra documentación presentada el cálculo de la retribución, tal como fue advertido en la fiscalización, precisando que la referencia en dicha etapa al artículo 1529° en vez del artículo 1767° del

⁸ Según el escrito de 19 de junio de 2014 (fojas 3496 a 3506).



Tribunal Fiscal

N° 04020-1-2019

Código Civil no invalidaba la observación realizada, toda vez que el sustento del reparo era la falta de fehaciencia del gasto, por lo que los demás medios probatorios debían ser examinados teniendo en cuenta que el Apéndice A del contrato contempló que los servicios que debía prestar la empresa consistían en revisión financiera, asistencia en la preparación de presupuestos, solicitudes de inversiones de capital y servicios de tesorería y otros servicios que acordaran las partes; a continuación, examinó los demás medios probatorios, presentados principalmente en respuesta al Requerimiento N° y dispuestos por la recurrente en 39 anexos, indicando que:

- La información de la "Revisión de Políticas y Prácticas Financieras" del tercer y cuarto trimestre de 2011 (Anexo 1.3) no permite apreciar que se haya encargado de revisar los reportes y análisis financieros de la recurrente, ni que haya monitoreado, medido o evaluado los resultados presupuestales.
- La "Preparación de Políticas y Planes para el Circuito Digital" (Anexo 2.1) está conformada por correos electrónicos de cuya revisión no se evidencia que hubiera prestado a la recurrente un servicio relacionado con dicha descripción.
- La "Revisión de las Políticas y Prácticas Financieras" (Anexo 1.4) contiene una "Declaración de Cumplimiento" sobre la preparación de los estados financieros de la recurrente según las Normas Internacionales de Contabilidad y las prácticas contables de Clear Channel Outdoor, mas no evidencian una prestación de servicios por parte de
- La "Identificación de oportunidades y retos para el Circuito de Pantallas Digitales" (Anexo 2.2) no contiene la identificación de la persona o equipo que la elaboró o algún otro elemento que permita inferir la participación de
- El "Monitoreo, Medición y Evaluación de las Prácticas de Desempeño para el Circuito de Pantallas Digitales (Anexo 2.3) está conformada por correos electrónicos de cuya revisión no se evidencia que hubiera prestado a la recurrente un servicio relacionado con dicha descripción.
- La "Revisión Mensual Financiera y Operativa" de enero a diciembre de 2011 (Anexos 2 a 13) está compuesta por reportes en idioma inglés y actas de conferencia (o "Conference Call Meeting"), siendo que los primeros no cuentan con traducción al español, mientras que sobre los segundos no está acreditado que hayan sido elaborados por no obrando otros elementos de prueba sobre las reuniones que habrían sostenido las partes, como grabaciones, documentos firmados, entre otros.
- Los "Report of services provided by provider to recipient pursuant to management services agreement" (Anexos 14,19, 26, 31 y 38) están redactados en inglés y no cuentan con traducción al español, sin perjuicio de lo cual se aprecia que son simples manifestaciones de los servicios que se habrían prestado, además que no cuentan con firma o rúbrica, sello de cargo u otra evidencia que permita identificar a la persona que tuvo a su cargo la elaboración de dichos documentos o que fueron recibidos por la recurrente.
- Las actas de conferencia (o "Conference Call Meeting") sobre proyectos en el centro comercial (Anexos 15 a 18) no están acompañadas de otros elementos de prueba sobre las reuniones que habrían sostenido las partes, como grabaciones, documentos firmados, entre otros, además que, en todo caso, solo acreditarían propuestas de OMS para llevar a cabo diversos proyectos, mas no la prestación efectiva de servicios que habrían culminado con la adopción de las propuestas.
- Los planes y guías (Anexos 20 a 22) están redactados en inglés y no cuentan con traducción al español, sin perjuicio de lo cual no se aprecia que hubieran sido elaborados por siendo que algunos cuentan el logo de lo que supondría que son de propiedad de



Tribunal Fiscal

N° 04020-1-2019

y no de subsidiaria de aquélla.

- Las cotizaciones de pantallas LED de publicidad digital elaboradas por la empresa (Anexos 23 y 25) y el "Contrato de Servicio Extendido" suscrito por la recurrente con la mencionada empresa no demuestran por sí solos la prestación de servicios en favor de la recurrente, siendo que las cotizaciones no fueron elaboradas para la recurrente ni dirigidas a ella, apreciándose que en el asunto hacen referencia a en tanto que el contrato no se encuentra firmado, no se consigna el nombre de la persona o área responsable y no existe evidencia que el contrato se haya ejecutado posteriormente.
- Las diapositivas varias (Anexo 27) no permiten apreciar si fueron elaboradas para la recurrente y tampoco se aprecia por quién fue realizada, por lo que tales documentos no permiten relacionarlos con la prestación de algún servicio para la recurrente.
- El documento "CCO Latam Strategic Plan 2011-2013" (Anexo 28) está redactado en inglés y no cuenta con traducción al español, sin perjuicio de lo cual se aprecia que hace referencia al mercado latinoamericano en el que tiene presencia la empresa (Brasil, México, Chile y Perú), por lo que no se puede concluir que hubiera sido elaborado a solicitud de la recurrente por la prestación de algún servicio.
- La "Presentación del Grupo" (Anexo 29) está redactada en inglés y no cuenta con traducción al español, sin perjuicio de lo cual no se aprecia que hubiera sido preparada para la recurrente o a solicitud de ella, por lo que no acredita la prestación de servicio alguno en su favor.
- El "Bosquejo del Documento de Planeamiento del Presupuesto" (Anexo 30) no permite apreciar si fue elaborado para la recurrente y tampoco se aprecia por quién fue realizada, por lo que no permite relacionarlo con la prestación de algún servicio para la recurrente, además que el citado documento solo desarrolla 3 de los 16 puntos que menciona.
- Los "Informes con las recomendaciones de" (Anexos 32 a 37) están referidas a recomendaciones para mejorar procesos en el área de ventas, ratios de cobro, ratios de pago y proceso de gestión de compras, procedimientos en el departamento de Real State, ratios de tesorería y procedimientos del departamento de operaciones; sin embargo, dichos informes no permiten concluir que fueron elaborados por ya que no cuentan con firma o rúbrica, sello de cargo u otra evidencia que permita identificar a la persona que tuvo a su cargo la elaboración de los documentos o que fueron recibidos por la recurrente; asimismo, los informes hacen referencia a un periodo mensual en particular; por tanto, los aludidos informes no sustentan la efectiva prestación de servicios por parte de en el ejercicio 2011.
- El "Detalle de gastos incurridos" (Anexo 39) contiene la composición de los costos totales por cada tipo de reporte que habría sido elaborado por para la recurrente, según el contrato celebrado; sin embargo, dado que la documentación antes examinada no permite sustentar la efectiva prestación de servicios por parte de la citada empresa, mal podría aquél documento demostrar la fehaciencia del gasto observado, más aún cuando no se aprecia que hubiera sido elaborado por ni aceptado por la recurrente.
- Las declaraciones juradas con firmas legalizadas (presentadas en respuesta al Requerimiento N° solo cuentan con la certificación de firmas del vicepresidente senior de y el vicepresidente de , mas no del contenido de dichos documentos, por lo que no sustentan la prestación de los servicios a la recurrente, siendo que, en todo caso, tales documentos constituyen manifestaciones que no fueron obtenidos por la Administración a fin de ser valorados conjuntamente con los demás medios probatorios presentados, como dispone el artículo 125° del Código Tributario.

 11



Tribunal Fiscal

N° 04020-1-2019

En consideración a dicho análisis, la Administración concluyó que la documentación presentada por la recurrente no acreditaba en forma fehaciente la efectiva prestación de los servicios por parte de OMS, por lo que mantuvo el reparo efectuado en la etapa de fiscalización.

Ahora bien, de la verificación del contenido del informe que sustenta la resolución apelada, se aprecia que en la instancia de reclamación la Administración desarrolló el motivo del reparo formulado en la fiscalización, referido a la falta de acreditación de la fehaciencia de la efectiva prestación de los servicios por parte de la empresa que motivó el registro del gasto deducido por la recurrente en la subcuenta 9450101 por S/2 203 956.01, siendo que, para tal efecto, señaló las normas legales pertinentes y los criterios jurisprudenciales aplicables al caso, entre ellos, los referidos a la valoración de los medios probatorios y su pertinencia para acreditar la fehaciencia de las operaciones que originan los gastos cuya deducción efectúan los contribuyentes, siendo que, teniendo en cuenta ello, efectuó nuevamente el análisis de la documentación que la recurrente presentó en la fiscalización con la finalidad de acreditar la fehaciencia de los servicios alegados.

En ese sentido, se establece —al igual que en la etapa de fiscalización— que la Administración cumplió en la instancia de reclamación con los parámetros establecidos por el Tribunal Constitucional, al no haber omitido la valoración de los medios probatorios presentados por la recurrente y al haberlos valorado motivadamente, efectuando un análisis individual y una apreciación en conjunto basada en las reglas de la lógica y la experiencia de la Administración, esta vez asumiendo el rol de órgano resolutor de primera instancia administrativa, por lo que no procede amparar lo argumentado en contrario por la recurrente.

De otro lado, debe hacerse hincapié en que la valoración de los medios probatorios por parte de la Administración en la instancia de reclamación —la que puede compartir o, en su caso, corregir la valoración realizada en la etapa de fiscalización— es igualmente permitida por el Tribunal Constitucional, al establecer que la valoración de los medios probatorios queda sujeta a control —admitiendo su corrección— a través de los medios impugnatorios que establece la ley, toda vez que dicho tribunal entiende que la valoración no está libre de errores del juzgador o, como en este caso, de la Administración, en su rol de órgano fiscalizador.

En el caso de autos, se aprecia que a través de la resolución apelada la Administración efectuó una nueva valoración de los medios probatorios presentados por la recurrente, compartiendo sustancialmente las observaciones realizadas en la etapa de fiscalización y, en algunos casos, efectuando observaciones adicionales, todo ello con la finalidad de establecer si dichos medios probatorios causaban convicción para acreditar la fehaciencia de los servicios que habría prestado la empresa OMS a la recurrente, siendo esta falta de acreditación el motivo del reparo formulado en la fiscalización, el cual fue mantenido por la resolución apelada, como consecuencia de la nueva valoración de los medios probatorios realizada por la Administración.

Siendo así, no se aprecia que la valoración de los medios probatorios efectuada en la instancia de reclamación haya supuesto una modificación del reparo formulado, toda vez que el reparo mantenido por la resolución apelada conservó el motivo observado en la fiscalización, cual es la falta de acreditación de la fehaciencia de los servicios que habría prestado la empresa y que originó la deducción de un gasto por la recurrente, debiendo anotarse que las observaciones que hace notar la recurrente a ciertas conclusiones arribadas en la resolución apelada —señaladas previamente en la exposición de sus argumentos de defensa— son justamente el resultado de la valoración de la Administración a los medios probatorios presentados, efectuado con ocasión de la reclamación interpuesta, reiterándose que dicha labor no ha conllevado a una modificación del reparo formulado en la fiscalización, por lo que debe desestimarse la vulneración al artículo 127° del Código Tributario que plantea la recurrente.

De otro lado, la recurrente alega la vulneración al procedimiento legal establecido por haberse emitido el Requerimiento N° el mismo día que le fueron notificados los Resultados de los Requerimientos N°

 12



Tribunal Fiscal

N° 04020-1-2019

Al respecto, el artículo 75° del Código Tributario establece que concluido el proceso de fiscalización o verificación, la Administración emitirá la correspondiente resolución de determinación, resolución de multa u orden de pago, si fuera el caso; no obstante, previamente a la emisión de las resoluciones referidas, la Administración podrá comunicar sus conclusiones a los contribuyentes, indicándoles expresamente las observaciones formuladas y, cuando corresponda, las infracciones que se les imputan, siempre que a su juicio la complejidad del caso tratado lo justifique.

Mediante el Decreto Supremo N° 085-2007-EF se aprobó el Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT, y en su artículo 2°, modificado por Decreto Supremo N° 207-2012-EF, se establece que durante el procedimiento de fiscalización la SUNAT emitirá, entre otros, cartas, requerimientos, resultados del requerimiento y actas.

El artículo 4° del mencionado reglamento señala que mediante el requerimiento se solicita al sujeto fiscalizado la exhibición y/o presentación de informes, análisis, libros de actas, registros y libros contables y demás documentos y/o información, relacionados con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias o para fiscalizar inafectaciones, exoneraciones o beneficios tributarios. También, será utilizado para: a) Solicitar la sustentación legal y/o documentaria respecto de las observaciones e infracciones imputadas durante el transcurso del Procedimiento de Fiscalización; o, b) Comunicar, de ser el caso, las conclusiones del procedimiento de fiscalización indicando las observaciones formuladas e infracciones detectadas en este, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 75° del Código Tributario.

El artículo 6° del citado reglamento prevé que el resultado del requerimiento es el documento mediante el cual se comunica al sujeto fiscalizado el cumplimiento o incumplimiento de lo solicitado en el requerimiento. También puede utilizarse para notificarle los resultados de la evaluación efectuada a los descargos que hubiera presentado respecto de las observaciones formuladas e infracciones imputadas durante el transcurso del procedimiento de fiscalización. Asimismo, este documento se utilizará para detallar si, cumplido el plazo otorgado por la SUNAT de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 75° del Código Tributario, el sujeto fiscalizado presentó o no sus observaciones debidamente sustentadas, así como para consignar la evaluación efectuada por el agente fiscalizador de estas.

El artículo 8° del precitado reglamento señala que el requerimiento es cerrado cuando el agente fiscalizador elabora el resultado del mismo, precisando el inciso b) de dicho artículo que en los demás requerimientos, distintos del primer requerimiento, se procederá al cierre vencido el plazo consignado en el requerimiento o la nueva fecha otorgada en caso de una prórroga, y culminada la evaluación de los descargos del sujeto fiscalizado a las observaciones imputadas en el requerimiento, agregando que de no exhibirse y/o no presentarse la totalidad de lo requerido en la fecha en que el sujeto fiscalizado debe cumplir con lo solicitado, se procederá, en dicha fecha, a efectuar el cierre del requerimiento.

El artículo 9° del reglamento en mención establece que la comunicación de las conclusiones del procedimiento de fiscalización, prevista en el artículo 75° del Código Tributario, se efectuará a través de un requerimiento.

De las normas citadas se aprecia que la comunicación de las conclusiones del procedimiento de fiscalización prevista en el artículo 75° del Código Tributario es una potestad y no un deber de la Administración⁹, la cual, de ejercerse, deberá hacerse a través de un requerimiento emitido de manera previa a la resolución de determinación y luego de efectuados los cierres de los requerimientos anteriores emitidos en el procedimiento de fiscalización, lo que ocurre cuando el agente fiscalizador elabora los resultados de dichos requerimientos.

En el caso de autos, se aprecia que los requerimientos emitidos en el procedimiento de fiscalización,

⁹ Lo que este Tribunal ha establecido en pronunciamientos anteriores, como las Resoluciones N° 09283-1-2016 y 08160-3-2017.





Tribunal Fiscal

N° 04020-1-2019

distintos del primer requerimiento, fueron los Requerimientos N°

los cuales fueron cerrados el 13 de junio de 2014, como se constata de la fecha consignada en sus respectivos resultados (fojas 3743 a 3750, 3758 a 3769 y 3779 a 3789), siendo que luego de dichos cierres, y en ejercicio de la facultad prevista por el artículo 75° del Código Tributario, el 16 de junio de 2014 la Administración emitió el Requerimiento N° con el cual comunicó los resultados de la fiscalización (fojas 3740 y 3741).

En ese sentido, la emisión del Requerimiento N° no ha infringido el procedimiento legal establecido en el artículo 75° del Código Tributario y el Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT, conclusión que no se ve enervada por el hecho que los Resultados de los Requerimientos N° (hubieran sido notificados el mismo día en que fue emitido aquél requerimiento (fojas 3751, 3770 y 3790), por lo que lo alegado por la recurrente en este extremo carece de sustento.

En cuanto a las Resoluciones N° 11449-1-2009 y 06764-1-2015, invocadas por la recurrente, cabe señalar que en dichos pronunciamientos este Tribunal declaró la nulidad de las resoluciones de determinación y de multa que culminaron procedimientos de fiscalización debido a que dichos valores habían sido emitidos antes de que surtieran efectos los resultados de los requerimientos que comunicaban los reparos e infracciones que los sustentaban, circunstancia que supuso una infracción al procedimiento legal establecido, lo que no se presenta en el caso de autos, según se ha concluido.

Seguidamente, se efectúa el análisis de esta instancia tendiente a establecer si el gasto materia de reparo se encuentra sustentado en forma fehaciente.

El primer párrafo del artículo 37° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF 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, siendo que, según el último párrafo del citado artículo, modificado por Ley N° 28991, para efecto de determinar que los gastos sean necesarios para producir y mantener la fuente, estos deberán ser normales para la actividad que genera la renta gravada, así como cumplir con criterios tales como razonabilidad en relación con los ingresos del contribuyente, entre otros.

La norma citada recoge el principio de causalidad, sobre el cual este Tribunal ha señalado en las Resoluciones N° 04807-1-2006 y 16554-3-2013, entre otras, que es la relación que debe establecerse entre los gastos y la generación de renta gravada o el mantenimiento de la fuente, noción que en nuestra legislación es de carácter amplio, por lo que corresponde aplicar criterios adicionales como que los gastos sean normales para la actividad que genera la renta gravada, así como que los mismos cumplan con los criterios de razonabilidad y proporcionalidad en relación con los ingresos del contribuyente.

Este Tribunal ha establecido en las Resoluciones N° 02607-5-2003 y 08318-3-2004, que para que un gasto se considere necesario se requiere que exista una relación de causalidad entre los gastos producidos y la renta generada, debiendo evaluarse la necesidad del gasto en cada caso; en ese sentido, en la Resolución N° 06072-5-2003 se ha señalado que corresponde analizar si el gasto se encuentra debidamente sustentado con la documentación correspondiente y si su destino está acreditado.

Cabe indicar que en las Resoluciones N° 00120-5-2002 y 04245-1-2005, entre otras, este Tribunal ha señalado que para tener derecho a la deducción de gastos no basta acreditar que se cuenta con el comprobante de pago que respalde las operaciones realizadas ni el registro contable de las mismas, siendo que para determinar la fehaciencia de las operaciones realizadas por los deudores tributarios es necesario, en principio, que se acredite la realidad de las transacciones realizadas directamente con sus proveedores, las que pueden sustentarse, entre otros, con la documentación que demuestre haber recibido los bienes, tratándose de operaciones de compra de bienes o, en su caso, con indicios



Tribunal Fiscal

N° 04020-1-2019

razonables de la efectiva prestación de los servicios que señalan haber recibido, criterio sostenido en las Resoluciones N° 00434-3-2010 y 06011-3-2010.

De autos se aprecia que el gasto materia de reparo fue registrado por la recurrente en la subcuenta 9450101 por S/2 203 956,01 (fojas 355 y 356), amparado en el Invoice N° MF 2011-90100 de 29 de diciembre de 2011, emitido por la empresa no domiciliada por US\$818 098,00 (foja 354).

Según el Informe General de Fiscalización (fojas 3841 a 3872) la recurrente es una empresa dedicada a la publicidad, para lo cual alquila espacios para instalar estructuras publicitarias en propiedades privadas o en la vía pública, contando con diversos productos que brinda a sus clientes, como paletas, paraderos, relojes señalizadores, quioscos, banderolas, paneles, prismas, paneles carreteros, vallas altas, muros, centros comerciales, entre otros.

Asimismo, se indica que la recurrente forma parte del grupo y representa a Perú, siendo su accionista mayoritario una empresa norteamericana pionera en la integración de plataformas exteriores con tecnologías digitales.

La recurrente sostiene que el gasto observado corresponde a los servicios que le fueron brindados por la empresa en virtud del contrato que ambas celebraron, siendo que tales servicios consistieron en revisión financiera y asistencia en la preparación de presupuestos, solicitudes de inversiones de capital y servicios de tesorería, entre otros que fueron acordados.

Obra en autos el contrato denominado "Management Services Agreement" (fojas 3442 a 3455) y su traducción certificada al español denominado "Acuerdo de Servicios de Gestión" (fojas 3456 a 3468), con vigencia a partir del 1 de enero de 2011, en cuyo Preámbulo se señala que usando su pericia y experiencia, prestaría ciertos servicios de gestión a la recurrente, lo cual le permitiría a esta última desarrollar, aumentar y mejorar la fiabilidad de su negocio.

En la Sección 1.1 del Artículo I del contrato se estableció que prestaría oportunamente los servicios detallados en el Apéndice A, a solicitud de la recurrente, consistiendo tales servicios en la revisión financiera y asistencia en la preparación de presupuestos, solicitudes de inversiones de capital y servicios de tesorería, así como otros servicios que fueran acordados entre y la recurrente.

Asimismo, la Sección 1.4 del Artículo I del contrato estipuló que debía enviar a la recurrente reportes que enumeraran los servicios prestados en beneficio de esta última durante cada periodo — definido en la Sección 1.5 del mismo artículo como cada periodo de 12 meses sucesivos—, siendo que cada reporte debía ser enviado en un plazo no mayor a 30 días posteriores al fin de cada periodo y debía realizarse según el formato establecido en el Apéndice D o conforme con otro formato que pudiera ser acordado posteriormente por las partes; cada reporte debía identificar los servicios prestados junto con los costos incurridos por para la prestación de los servicios y el margen de ganancia apropiado a partir de ello.

Como se advierte del contrato presentado, los servicios de gestión que la empresa debía prestar a la recurrente consistieron en la revisión financiera y asistencia en la preparación de presupuestos, solicitudes de inversiones de capital y servicios de tesorería, entre otros que fueran acordados por las partes, siendo que el motivo determinante del reparo de la Administración es que la recurrente no acreditó en forma fehaciente con los medios probatorios presentados la efectiva prestación de los servicios mencionados. Así, la Administración dejó constancia de su evaluación de la documentación y de los descargos presentados por la recurrente, en respuesta al Requerimiento N° señalando que del análisis integral descrito en el resultado del aludido requerimiento concluía que la realización del servicio supuestamente recibido por la recurrente, por el cual abonó una cierta retribución deducida como





Tribunal Fiscal

N° 04020-1-2019

gasto, no ha sido acreditada fehacientemente, indicando además que no ha aportado documentos que constituyen indicios razonables de la efectiva prestación del servicio.

De la revisión del indicado análisis realizado por la Administración a la documentación presentada por la recurrente se aprecian las siguientes observaciones que constituyen el sustento del reparo:

- "Sobre la observación, respecto que PANAPSA no ha presentado documentación que identifique el costo del estudio¹⁰ por cada país [...] en la Sección 1.6 del Artículo I [...] **se acuerda que los cargos sólo deberán ser establecidos por los servicios que son prestados para el beneficio del Destinatario**. Se deja constancia que **mantenemos nuestro criterio** toda vez que al ser un estudio que se realiza en diversas entidades del mismo grupo económico, es necesario establecer con claridad los costos que debe asumir cada una de las empresas, hecho que no ocurrió en el presente caso, simplemente se cuenta con el dicho de PANAPSA que el costo corresponde "únicamente al análisis efectuado sobre la entidad Peruana" (foja 3728).
- "... nuestra observación va dirigida a la falta de claridad en la valuación del servicio, entre otros, que se pretende acreditar" (foja 3728).
- "En relación a los correos de fecha 12 de octubre y 03 de Noviembre del 2011, dirigidos a así como el correo dirigido a de fecha 26 de Diciembre del 2011, por parte del personal de la compañía. De la respuesta que brindó PANAPSA, queda establecido que: Roibon son empleados de . Del tenor de los mails, queda evidenciado que las coordinaciones referentes al supuesto "Servicio", no corresponde a una "Revisión Financiera" ni "Asesoramiento en temas de inversión", sino que es una clara intervención de en el funcionamiento de PANAPSA" (foja 3727).
- "De lo indicado anteriormente, se concluye que los documentos en mención, no prueban que se haya brindado el servicio de "Revisión Financiera y Operativa", sino más bien que corresponden a coordinaciones de toma de decisiones e intervenciones en el manejo financiero de PANAPSA por parte de OMS" (foja 3727).
- "... como se aprecia del contrato, en el Apéndice B denominado: Cálculo de costos, se señala que estos son calculados en virtud del **tiempo incurrido por los directores y miembros del personal del proveedor** [...] Consideramos que el requisito de la determinación del precio es, sin lugar a dudas, uno de los fundamentos de la existencia del contrato, razón por la cual de no estar presente este elemento, simplemente no estaríamos frente a ello [...] En el presente contrato, no se puede dar la determinación futura del precio, porque de acuerdo al contrato firmado por PANAPSA y OMS dicho elemento (Tarifas) está basado en los precios determinados por el mercado, el cual no se puede determinar pues no es un elemento de fácil identificación" (fojas 3725 y 3724).
- "En la Sección 1.1 del Artículo I – Servicios y Compensaciones del contrato con se indica que el proveedor prestará oportunamente los servicios establecidos en el apéndice "A" del acuerdo, **a solicitud del destinatario** (PANAPSA). Si bien, en el contrato no se especifica la forma como se tendría que realizar esta solicitud al proveedor (Escrita o verbal), para PANAPSA por seguridad de contratación era necesario tener una evidencia del tipo de servicio que está solicitando, en donde se pudiera determinar con claridad en qué consistía cada servicio solicitado y bajo qué condiciones se consideraría brindado, lo cual no fue sustentado por el PANAPSA ..." (foja 3722).
- "... de la revisión total del contrato se evidencia que no se describe en qué consistirá cada servicio a brindarse, adicionalmente se deja constancia que [...] se realizó una visita a las instalaciones del

¹⁰ "Revisión Mensual Financiera y Operativa de América Latina y Revisión de las políticas y prácticas financieras – América Latina".



Tribunal Fiscal

N° 04020-1-2019

domicilio fiscal de PANAPSA [...] se sostuvo una entrevista con la Sra. _____ quien es Gerente de Administración y Finanzas de PANAPSA redactándose en cada fecha un "Acta de Presencia en Domicilio Fiscal" [...] en su respuesta a este requerimiento expone un detalle de los servicios brindados¹¹, sin embargo se ha verificado que no existe ningún "término" ni en el contrato, ni en ningún documento adicional (adendas) en los cuales se especifique en qué consiste cada servicio y cuando se considerará brindado" (fojas 3722 y 3721).

- "En referencia, al cuestionamiento que hace la A.T. sobre las recomendaciones y sugerencias hayan sido emitidas a través de conferencias telefónicas y video conferencias y que esto no fue pactado previamente en el contrato [...] Al respecto, siendo que la "forma" de cómo se brindaría el servicio, es un hecho primordial en los contratos, más aún que estos fueron según PANAPSA brindados por una empresa no domiciliada, es primordial definir este criterio, toda vez que del mismo se va a definir la incidencia tributaria. Por lo que no es correcto que el PANAPSA obvie este elemento importante amparándose en la "Libertad de contratar" (foja 3718).

De lo expuesto se tiene que la Administración formula cuestionamientos vinculados con (1) la determinación del valor de los servicios, cuando el reparo efectuado es por la falta de fehaciencia de los servicios, (2) el grado de sujeción a las recomendaciones brindadas por _____ lo que resulta en una apreciación subjetiva de las decisiones de la recurrente y que no sustenta la pretendida falta de fehaciencia de los servicios, siendo que, por el contrario, admite que existe evidencia de coordinaciones entre el personal de la recurrente y personal de _____ respecto al manejo financiero de la primera (uno de los servicios contratados), (3) la dificultad que entrañaría la determinación futura del precio de los servicios en función al valor de mercado, cuando, como se ha indicado, no se está frente a un reparo por el valor de los servicios y cuando la propia Ley del Impuesto a la Renta prevé la aplicación de dicho elemento (valor de mercado) para la determinación del valor de las operaciones, (4) los términos de determinados acuerdos contractuales (exigencia de una solicitud escrita de los servicios por resultar más seguro para la recurrente, inexistencia de una descripción escrita de los servicios, no obstante haber requerido y obtenido tal descripción de una representante de la recurrente en una diligencia (Presencia en Domicilio Fiscal) dispuesta por ella, inexistencia de un pacto en el contrato sobre la forma en que se brindarían los servicios), cuando la mayor o menor especificidad de los acuerdos contractuales no pueden determinar per sé la falta de fehaciencia de las operaciones, debiéndose indicar que tales observaciones no sustentan adecuadamente el reparo por la falta de fehaciencia de los servicios.

Sin perjuicio de lo señalado, corresponde verificar si existen indicios razonables de la efectiva prestación de los servicios cuyo gasto fue deducido por la recurrente.

De la revisión de los actuados de fiscalización se aprecia que los documentos presentados por la recurrente como medios probatorios para acreditar la fehaciencia de los servicios recibidos constan mayoritariamente en la respuesta dada al Requerimiento N° 0122140000585, estando dispuestos en 39 anexos (fojas 2814 a 3470).

Según lo señalado por la recurrente (foja 3480), los servicios de _____ comprendieron la realización de un análisis financiero mensual del presupuesto planificado para el ejercicio 2011, identificando las correspondientes variaciones y aspectos más relevantes que se presentaban mes a mes, desarrollándose las discusiones y conversaciones sobre el particular a través de conferencias telefónicas; posteriormente, en base a las conclusiones obtenidas de dicho análisis mensual por parte del personal de _____, esta le proporcionaba sugerencias y recomendaciones a ser implementadas en el Perú, las cuales se encuentran relacionadas con su giro del negocio a fin de buscar las alternativas más eficientes, teniendo en cuenta las variaciones y ajustes presupuestarios; en ese orden de ideas, _____ realizaba recomendaciones y

¹¹ La Administración indica que Señala que dicho servicio comprende en primer lugar un análisis financiero, identificando variaciones y aspectos más relevantes que se presentaban mes a mes, luego en base a las conclusiones, proporcionaban sugerencias y recomendaciones a ser implementadas en Perú a fin de buscar alternativas más eficientes.

17



Tribunal Fiscal

N° 04020-1-2019

sugerencias de diversas alternativas de inversión relacionadas a sus activos e inventarios, es decir, los paneles y estructuras publicitarias, además de proporcionar asistencia en la preparación de presupuestos y pronósticos financieros a largo plazo, de gastos de capital y temas relacionados a la tesorería.

Asimismo, la recurrente señala (foja 3474) que () realizaba una revisión funcional vinculada a diversos aspectos del giro del negocio, los que comprendían el cobro a clientes, a efecto de mejorar los ratios de cobro, el manejo de la tesorería y procesos de compra de materiales y venta de servicios a clientes.

Obran en autos las Actas de "Conference Call Meeting" sobre la Revisión Financiera de enero a diciembre de 2011 (presentadas como Anexos 2 a 13, de fojas 3215 a 3357), de cuya revisión se aprecia que corresponden a actas en las que se deja constancia del desarrollo de las conferencias llevadas a cabo vía telefónica entre el personal la empresa () y la recurrente, a efectos de discutir el alcance y el contenido del análisis financiero mensual de la recurrente proporcionado a través de los documentos denominados "Monthly Finance Review", los cuales serían posteriormente trabajados por la empresa () a fin de dejar evidencia de la evolución del negocio de la recurrente y de las variaciones experimentadas.

Entre los puntos de la agenda que tratan las actas mencionadas se encuentran la revisión de los resultados de cada mes de la recurrente y las desviaciones respecto del presupuesto, pronóstico mensual de cada trimestre en avance y de todo el año, riesgos y oportunidades de negocio, análisis de las desviaciones en los periodos de cobro experimentados, saldos de dudoso cobro y posibles proyectos de inversión.

Es pertinente señalar que las actas antes mencionadas identifican en su encabezado a la empresa () que corresponde al grupo empresarial del que forman parte tanto la citada empresa como la recurrente; asimismo, entre los participantes por parte de la empresa () en las conferencias telefónicas llevadas a cabo figura, entre otros representantes de () , con el cargo de "Responsable de Reporting Financiero" por () por () , entre otros participantes por parte de esta última.

Acompañan a las precitadas actas los documentos denominados "Monthly Finance Review" de enero a diciembre de 2011, los que fueron mencionados en tales actas y cuyo contenido fue discutido en las conferencias telefónicas.

De otro lado, se aprecia que en el Acta de "Conference Call Meeting" sobre la Revisión Financiera de enero de 2011 (fojas 3344 a 3346) se discute la preocupación de la recurrente por el proyecto del año consistente en la implementación de las pantallas digitales, por lo que solicita a la empresa () que se trabaje en un plan para que esté preparada desde todos los puntos de vista (ventas, operaciones, informática, etc.) para poder comercializar dicho novedoso producto en el año 2011; asimismo, también se le solicita ayuda para elaborar el modelo de negocio y que se apruebe dicha inversión de capital.

En el Acta de "Conference Call Meeting" sobre la Revisión Financiera de setiembre de 2011 (fojas 3243 y 3244) se dejó constancia que se empieza a trabajar en la implementación del proyecto de las nuevas pantallas digitales que se implementarían a principios del año 2012.

Asimismo, se tiene en autos correos electrónicos en inglés y su traducción simple al español —merituados por la Administración, presentados como Anexo 2.1, de fojas 331 a 333 y 3415 a 3417, de 7 y 16 de setiembre y 6 de octubre de 2011— de cuya revisión se aprecia que el personal de la empresa () trata aspectos referidos a los costos de la implementación de las pantallas digitales en el Perú y el plan de ventas; entre las personas que figuran en los referidos correos electrónicos se encuentra () quien es mencionado en las Actas de "Conference Call Meeting" sobre la Revisión Financiera como uno de los representantes de la empresa () en las conferencias telefónicas llevadas a cabo con la recurrente.



Tribunal Fiscal

N° 04020-1-2019

Constan también en autos los informes¹² con las recomendaciones de OMS a la recurrente —presentados como Anexos 32 a 37 – fojas 2823 a 2841— para la mejora de diversos procesos y procedimientos de esta (ventas, tesorería, gestión de compras, gestión de cuentas a pagar, departamento de real estate, y departamento de operaciones), así como la mejora de sus ratios de pagos, cobros y tesorería, los cuales contienen las recomendaciones, los objetivos que se esperan conseguir y los pasos posteriores a las recomendaciones dadas.

De la evaluación a la documentación antes citada, que constituye una muestra de los medios probatorios presentados durante la fiscalización, se puede apreciar la prestación de servicios por parte de la empresa a la recurrente, consistente en la revisión de la situación financiera mensual de esta última, así como la atención de una solicitud de inversión de capital, en particular, la referida a la implementación en el Perú de la utilización de pantallas digitales como un medio de publicidad, siendo que la prestación de ambos servicios fue estipulada en el contrato que celebraron ambas partes; así como la revisión de los procesos de ventas, tesorería, compras, entre otros, de la recurrente, con la consiguiente remisión de recomendaciones para su mejora.

En ese sentido, no resulta exacta la afirmación de la Administración en el sentido que la recurrente no proporcionó documentación que acreditara en forma fehaciente la efectiva prestación de servicios por parte de la empresa , siendo que si bien las Actas de "Conference Call Meeting" sobre la Revisión Financiera no cuentan con la firma de las personas que intervinieron en las conferencias telefónicas, sí se tiene la identificación de sus nombres y cargos y la empresa a la que representaban, como es el caso de "Responsable del Reporting Financiero" de la empresa _____, quien pudo ser identificado en los correos electrónicos presentados en los que constan las comunicaciones del personal de la citada empresa que trataron uno de los servicios solicitados por la recurrente, debiendo anotarse, además, que los documentos "Monthly Finance Review" consignan en su parte inferior a la empresa _____, en señal de identificación del autor, habiendo sido mencionados también en las precitadas actas como documentos de tal empresa, por lo que no se aprecian razones válidas para cuestionar la fehaciencia de todos estos documentos mencionados.

Sobre el cuestionamiento a los documentos presentados por carecer de fecha cierta, corresponde señalar que, de acuerdo con el criterio establecido en la Resolución N° 07374-2-2007, el artículo 125° del Código Tributario no establece como requisito que los documentos presentados como medios probatorios sean de fecha cierta, por lo que este no es un motivo para desconocer la fehaciencia de los aludidos medios probatorios.

En cuanto a que el contrato no estableció el precio de los servicios que serían retribuidos a la empresa _____ cabe señalar que en la Sección 1.6 del Artículo I del aludido contrato se estableció que las tarifas estarían establecidas en base a los costos incurridos al prestar los servicios, más un margen de ganancia apropiado establecido al comparar el margen de ganancia estimado de entidades independientes que prestan servicios comparables (precios determinados por el mercado), siendo que el Apéndice B regula el cálculo de los costos, en virtud del tiempo incurrido por los directores y miembros del personal de mientras que el Apéndice C establece disposiciones sobre el margen de ganancia apropiado por los servicios, indicándose que la tarifa de compensación está en base al precio del mercado; en tal sentido, contrario a lo sostenido por la Administración, la retribución de los servicios sí se encontraba establecida en el contrato.

Sin perjuicio de ello, cabe indicar que el presente caso el motivo determinante del reparo de autos es la acreditación de la fehaciencia de los servicios brindados a la recurrente y no la determinación del precio de los servicios, lo que en todo caso supone un cuestionamiento al valor de mercado de tales servicios, lo cual no ha sido materia del reparo por parte de la Administración.

¹² Identifican en su encabezado a la empresa _____ parte tanto la citada empresa como la recurrente.

que corresponde al grupo empresarial del que forman



Tribunal Fiscal

N° 04020-1-2019

Respecto a que los documentos presentados como sustento del precio facturado no están respaldados en otros documentos que acrediten la cantidad de horas que habría insumido en la prestación de los servicios, como fue establecido en el Apéndice B del contrato, cabe señalar que la recurrente proporcionó el detalle del cobro efectuado por la empresa (presentado como Anexo 39 de foja 2814), el cual muestra los costos de los diversos servicios prestados durante el ejercicio 2011, costos que a su vez están sustentados en los reportes que detallan los servicios prestados, de acuerdo con lo establecido en la Sección 1.4 del Artículo I y el formato previsto en el Apéndice D del contrato (dichos reportes están presentados como Anexos 14, 19, 26, 31 y 38, de fojas 2816 a 2822, 2842 a 2844, 2953, 2954, 3114 a 3117 y 3202 a 3214); sin perjuicio de ello, cabe reiterar que en el presente caso no es materia de reparo la determinación del precio de los servicios.

Con relación a que cierta documentación proporcionada —como las actas de conferencia (o “Conference Call Meeting”) sobre proyectos en el centro comercial Larcomar, Tren Eléctrico, Barranco y centro comercial (presentadas como Anexos 15 a 18, de fojas 3130, 3152, 3162, 3163 y 3200)— solo acreditarían las propuestas de a la recurrente para llevar a cabo ciertos proyectos, mas no que se adoptaron o que se llevaron a cabo tales propuestas, cabe indicar que tal observación no está dirigida a cuestionar la fehaciencia de los servicios sino la finalidad y los eventuales resultados de tales servicios, aspectos que no han sido el sustento del motivo determinante del reparo bajo análisis.

En este orden de ideas, del análisis en conjunto efectuado por esta instancia a los medios probatorios presentados, se concluye que la recurrente presentó un mínimo de elementos de prueba que permiten, de manera razonable y suficiente, acreditar los servicios que fueron prestados por la empresa en virtud del contrato que ambas partes celebraron, por lo que, dado que tales servicios están vinculados con la gestión de la recurrente como una empresa y el desarrollo de sus actividades económicas, corresponde levantar el reparo bajo análisis y revocar en este extremo la Resolución de Intendencia N° materia de apelación, debiendo la Administración reliquidar la Resolución de Determinación N°.

Resolución de Multa N°

De acuerdo con el numeral 1 del artículo 178° del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, modificado por Decreto Legislativo N° 953, constituye infracción 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 de la obligación tributaria; y/o que generen aumentos indebidos de saldos o pérdidas tributarias o créditos a favor del deudor tributario y/o que generen la obtención indebida de notas de crédito negociables u otros valores similares.

La Resolución de Multa N° (fojas 4009 y 4010) fue girada por la precitada infracción y se sustenta en la determinación efectuada al Impuesto a la Renta del ejercicio 2011 contenida en la Resolución de Determinación N°, por lo que al haberse levantado en esta instancia el reparo que motivó dicha determinación, corresponde revocar en este extremo la Resolución de Intendencia N° debiendo la Administración reliquidar la precitada multa vinculada.

Sin perjuicio de lo expuesto, con relación alegato de la recurrente referido a que la configuración de la infracción bajo análisis requiere la acreditación del dolo o intención, cabe señalar que el artículo 165° del Código Tributario establece que las infracciones tributarias se determina en forma objetiva, siendo que la infracción prevista en el numeral 1 del artículo 178° del referido código sanciona el incumplimiento de una obligación formal, cual es la de presentar las declaraciones tributarias consignando en ellas datos reales y correctos, por lo que la ausencia de dolo o intención no exime al infractor de la sanción, criterio expuesto por este Tribunal en las Resoluciones N° 12434-4-2007 y 11209-4-2012, entre otras; asimismo, se precisa

 20



Tribunal Fiscal

N° 04020-1-2019

que la Sentencia de Casación N° 1731-2007 LIMA, invocada por la recurrente, tiene efecto solamente para las partes involucradas en el proceso judicial, por lo que no resulta vinculante para este Tribunal.

Asimismo, en cuanto a que la resolución de multa adolecería de nulidad por no haberse seguido el procedimiento sancionador regulado en el artículo 234° de la Ley del Procedimiento Administrativo General¹³, cabe indicar que las infracciones y sanciones en materia tributaria se encuentran reguladas expresamente por el Código Tributario y demás normas tributarias sobre la materia, siendo aplicable únicamente la Ley del Procedimiento Administrativo General en forma supletoria, tal como lo prevé la Norma IX del Título Preliminar del Código Tributario, de modo que lo alegado en este extremo no resulta amparable.

Finalmente, sobre el pedido de la recurrente para que no se le cobre los intereses moratorios generados por la demora en resolver la presente controversia y la invocación para tal efecto de las sentencias recaídas en los Expedientes N° 04082-2012-PA/TC y 04532-2013-PA/TC, corresponde señalar que en el presente caso no se aprecia la generación de los aludidos intereses moratorios, toda vez que la recurrente efectuó el pago de la deuda tributaria contenida en la Resolución de Determinación N° y la Resolución de Multa N° con ocasión de la interposición del recurso de reclamación, mediante Boletas de Pago 1662 N° 300147575, 300147576 y 234801311 de 14 de octubre de 2014, como se aprecia de los reportes "Ficha del Valor" (fojas 3977 y vuelta).

RESOLUCIÓN DE INTENDENCIA N° }¹⁴

Que la recurrente sostiene que resulta procedente la impugnación de las resoluciones de determinación aun en el supuesto de haberse presentado declaraciones juradas rectificatorias, dado que ello no limita la facultad de la Administración de verificar la correcta determinación de la obligación tributaria y efectuar un nuevo examen de los aspectos del asunto controvertido, siendo derecho de los contribuyentes la impugnación de las resoluciones de determinación.

Que indica que, según lo expuesto, corresponde la modificación de los coeficientes de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2011, toda vez que procede el reconocimiento de la ganancia por diferencia de cambio en el cálculo de dichos coeficientes.

Que solicita que se tenga en consideración la aplicación del precedente vinculante establecido en la Sentencia de Casación N° 4392-2013 LIMA a fin de determinar la improcedencia de los intereses moratorios por las omisiones en los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta generados a consecuencia de las declaraciones juradas rectificatorias presentadas, debiéndose disponer la devolución de los pagos efectuados por dicho concepto.

Que la Administración señala que las resoluciones de determinación correspondientes a los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2011 fueron emitidas teniendo en cuenta la autoliquidación efectuada en las declaraciones rectificatorias presentadas por la recurrente, quien realizó los pagos por las omisiones reconocidas; asimismo, no resulta aplicable la Sentencia de Casación N° 4392-2013 LIMA.

Que mediante escrito de alegatos de 26 de abril de 2019, reitera su apreciación sobre la sentencia de casación antes señalada e indica que de resultar aplicable la Resolución N° 11116-4-2015, invocada por la recurrente, solicita ordenar la reliquidación del coeficiente considerando la ganancia neta positiva, tal como lo establece la referida resolución que constituye jurisprudencia de observancia obligatoria.

Que de lo actuado se tiene:

¹³ Actualmente recogido en el artículo 254° del Texto Único Ordenado aprobado por Decreto Supremo N° 004-2019-JUS.

¹⁴ Las fojas que se mencionan en adelante corresponden al Expediente N° 7607-2017, salvo precisión distinta.

21



Tribunal Fiscal

N° 04020-1-2019

Resoluciones de Determinación N°

Los valores indicados fueron emitidos por las omisiones referenciales a los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2011, debido a la modificación de los coeficientes aplicables (fojas 488 y 489 vuelta), efectuada por la Administración, como consecuencia del reparo formulado por haber incluido en la determinación del coeficiente las ganancias por diferencia de cambio, siendo que —según se verifica de autos— la recurrente aceptó el reparo formulado procediendo a la presentación de las declaraciones juradas rectificatorias presentadas el 23 de junio de 2014 con Formularios PDT 621 (foja 495).

Asimismo, los intereses moratorios generados por dichas omisiones referenciales fueron cancelados por la recurrente mediante pagos realizados el 24 de abril de 2014, como se aprecia del Anexo 01 de los precitados valores y el reporte "Listados de Recaudación" (fojas 489 vuelta y 494).

De autos se aprecia que la recurrente interpuso una reclamación parcial contra los valores mencionados, centrando su impugnación en el extremo de los intereses moratorios generados por las omisiones en la determinación de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2011, derivados de la modificación de los coeficientes aplicables a dichos anticipos (fojas 436 a 441).

De conformidad con el artículo 147° del Código Tributario, al interponer apelación ante el Tribunal Fiscal, el recurrente no podrá discutir aspectos que no impugnó al reclamar, a no ser que, no figurando en la orden de pago o resolución de la Administración, hubieran sido incorporados por esta al resolver la reclamación.

En ese sentido, dado que la recurrente no formuló su reclamación contra la determinación de los coeficientes aplicables a los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta, no procede incorporar este aspecto en la controversia materia de pronunciamiento en la instancia de apelación.

En cuanto al extremo impugnado referido a la aplicación de los intereses moratorios generados por las omisiones referenciales a los pagos a cuenta materia de autos, para lo cual la recurrente invoca la aplicación de los criterios vertidos en la Sentencia de Casación N° 4392-2013 LIMA, corresponde señalar que a través de la Resolución N° 05359-3-2017, publicada en el diario oficial "El Peruano" el 8 de julio de 2017, este Tribunal estableció el siguiente criterio que constituye jurisprudencia de observancia obligatoria: *"Corresponde la aplicación de intereses moratorios y sanciones por los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta, en caso que con posterioridad al vencimiento o determinación de la obligación principal se hubiera modificado la base de cálculo del pago a cuenta o el coeficiente aplicable o el sistema utilizado para su determinación por efecto de la presentación de una declaración jurada rectificatoria o de la determinación efectuada sobre base cierta por la Administración"*.

Debe indicarse que, según lo establecido por el acuerdo recogido en el Acta de Reunión de Sala Plena N° 2002-10 de 17 de setiembre de 2002, los criterios adoptados por la Sala Plena del Tribunal Fiscal son de carácter vinculante para todos los vocales de este Tribunal, de modo que esta instancia no puede apartarse de ellos.

De acuerdo con lo expuesto, resulta procedente la aplicación de intereses moratorios para los pagos a cuenta materia de autos, toda vez que con posterioridad al vencimiento o determinación de la obligación principal la recurrente modificó los coeficientes para la determinación de dichos anticipos mediante la presentación de declaraciones juradas rectificatorias, las cuales fueron validadas por la Administración con la emisión de las resoluciones de determinación impugnadas.

Por tanto, corresponde confirmar la Resolución de Intendencia N°

materia de apelación.

22



Tribunal Fiscal

N° 04020-1-2019

Que finalmente, cabe señalar que la diligencia del informe oral se llevó a cabo con los representantes de ambas partes (foja 4145 del Expediente N° 2552-2015 y foja 578 del Expediente N° 7607-2017).

Con los vocales Zúñiga Dulanto, Mejía Ninacondor, e interviniendo como ponente la vocal Chipoco Saldías.

RESUELVE:

1. **ACUMULAR** los procedimientos seguidos con Expedientes N° 2552-2015 y 7607-2017.
2. **REVOCAR** la Resolución de Intendencia N° de 30 de diciembre de 2014, debiendo la Administración proceder de acuerdo con lo dispuesto en la presente resolución.
3. **CONFIRMAR** la Resolución de Intendencia N° de 28 de abril de 2017.

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



ZÚÑIGA DULANTO
VOCAL PRESIDENTA



MEJÍA NINACONDOR
VOCAL



CHIPOCO SALDÍAS
VOCAL



Huertas Valladares
Secretaria Relatora (e)
CHS/HV/BC/rmh.