



# Tribunal Fiscal

N° 00358-1-2023

**EXPEDIENTE N°** : 4879-2021  
**INTERESADO** :  
**ASUNTO** : Impuesto a la Renta y Multas  
**PROCEDENCIA** : Lima  
**FECHA** : Lima, 13 de enero de 2023

**VISTA** la apelación interpuesta por  
con RUC N° contra la Resolución de Intendencia N° de 4 de marzo  
de 2021, emitida por la Intendencia de Principales Contribuyentes Nacionales de la Superintendencia  
Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - SUNAT, en el extremo que declaró infundada la  
reclamación interpuesta contra las Resoluciones de Determinación N°  
, emitidas por Impuesto a la Renta del ejercicio 2012, sus pagos a cuenta de enero a diciembre de  
2012 y Tasa Adicional del 4,1% del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2012, y las Resoluciones  
de Multa N° giradas por la infracción tipificada en el numeral 1 del  
artículo 178 del Código Tributario.

## CONSIDERANDO:

Que la recurrente sostiene en cuanto al reparo por **Participaciones pagadas después de la fecha de vencimiento de la declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2012 (S/99 305,00)**, que toda vez que las utilidades constituyen un "beneficio social", su deducción se sustenta en el inciso j) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, no siendo aplicable el inciso v) como equivocadamente pretende la Administración, precisa que en caso se considere que la deducción observada se sujeta a lo dispuesto por el inciso v), se trataría de una acotación temporal, por lo que correspondería el reconocimiento de su deducción en la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2013.

Que afirma en cuanto a los reparos por **Gastos no acreditados con documentación fehaciente (S/10 000,00)**, **Gastos no acreditados con documentación fehaciente (S/158 187,00)**, **Gastos que califican como actos de liberalidad (S/100 000,00)**, **Gastos no acreditados con documentación fehaciente (S/71 294,00)**, **Costos no acreditados con documentación fehaciente (S/224 407,00)**, **Costos no acreditados con documentación fehaciente Proveedor (S/273 758,00)**, **Gastos no acreditados con documentación fehaciente (S/142 563,00)**, **Gastos de ejercicios anteriores (S/8 422,00)**, **Gastos no acreditados con documentación fehaciente (S/59 724,00)**, **Disminución de ingresos sin sustento documentario (S/437 894,00)**, **Disminución de ingresos sin sustento documentario (S/144 257,00)**, **Gastos no acreditados con documentación fehaciente (S/14 720,00)**, **Costos no acreditados con documentación fehaciente (S/45 078,00)**, y **Costos no acreditados con documentación fehaciente (S/557 684,00)**, que discrepa de la posición adoptada por la Administración de confirmar dichos reparos, toda vez que durante la etapa de fiscalización y de reclamación, cumplió con presentar documentación que sustenta que los desembolsos observados fueron efectivamente realizados y que son causales para la generación de renta y/o el mantenimiento de su fuente.

Que señala respecto del reparo por **Gastos no acreditados con documentación fehaciente (S/72 409,00)**, que parte de las provisiones observadas fueron posteriormente reversadas y no afectan los resultados del ejercicio 2012, lo que sustentó con la documentación presentada; argumenta acerca del reparo por **Gastos de ejercicios anteriores (S/46 058,00)** que los importes observados corresponden a provisiones adicionadas en la declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2011 y que posteriormente fueron reversadas, reduciendo el gasto del ejercicio 2012. Invoca la Resolución N° 10569-3-2012, y manifiesta en cuanto al reparo por **Gasto por depreciación por costo del activo no acreditado**





# Tribunal Fiscal

N° 00358-1-2023

**fehacientemente (S/967 269,00)**, que no corresponde exigir la presentación de comprobante de pago u otra documentación que acredite el valor y fecha de adquisición de bienes del activo fijo transferidos al tratarse de información de ejercicios prescritos, según el numeral 7 del artículo 87 del Código Tributario.

Que aduce que el inciso g) del artículo 24-A de la Ley del Impuesto a la Renta contiene una presunción legal sobre la existencia de dividendos que exige corroborar una disposición indirecta de renta no susceptible de posterior control tributario (hecho cierto y conocido) para inferir la existencia de un hecho presunto, esto es, una distribución de dividendos a favor de los accionistas. Anota que la simple acotación de ninguna manera implica que automáticamente se presuma la existencia de una disposición indirecta de renta no susceptible de posterior control tributario, toda vez que ello no guarda relación con la finalidad que persigue, esto es, combatir toda aquella distribución indirecta de dividendos en favor de los accionistas, que se lleve a cabo a través de una operación cuyo destino no se encuentre acreditado.

Que alega que el órgano acotador no ha probado el hecho cierto que da a lugar a la presunción de dividendos, pues no desarrolla ni argumenta en qué supuesto del inciso b) del artículo 13-B del reglamento del citado impuesto se encontrarían las situaciones descritas por aquel, por lo que la acotación no está debidamente sustentada. Refiere que no todos los reparos están sujetos a la Tasa Adicional, sino solo los egresos cuyo destino no pueda ser acreditado fehacientemente. Invoca las Resoluciones N° 11368-4-2016, 03846-4-2017, 05510-1-2017, 01726-8-2013, 04207-8-2017 y 02218-5-2016.

Que agrega que los reparos reconocidos a través de una declaración jurada original o rectificatoria no califican como disposición indirecta no susceptible de posterior control tributario, citando el criterio expuesto en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 07062-3-2020, 01557-3-2019, 01554-3-2019, 04076-1-2016 y 01215-9-2014; así como que sea susceptible de ser un dividendo gravable, esto es, de haber beneficiado a un accionista que tenga la calidad de persona natural o persona jurídica no domiciliada, de acuerdo con lo establecido en las Resoluciones N° 09207-1-2011, 07093-1-2013, 04823-4-2014 y 080000-3-2017 (sic).

Que afirma que para que se aplique la Tasa Adicional del Impuesto a la Renta, se debe verificar el hecho cierto de la norma presuntiva, esto es, (i) la existencia de un egreso o ingreso no declarado, (ii) que tal egreso o ingreso no declarado no sea susceptible de posterior control tributario, y (iii) que sea susceptible de ser un dividendo gravable, esto es, de haber beneficiado a un accionista que tenga la calidad de persona natural o persona jurídica no domiciliada, lo cual no se verifica de manera automática cuando se efectúa un reparo, y que en el supuesto negado que se considere que corresponde la aplicación de la Tasa Adicional del Impuesto a la Renta, acreditó que los reparos que la originan son improcedentes y en ese sentido es improcedente su aplicación, por lo que solicita se revoque la resolución apelada y se dejen sin efecto los valores relativos a la Tasa Adicional del Impuesto a la Renta.

Que indica con relación a los reparos formulados por los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta, que se remite a los argumentos y medios probatorios presentados en fiscalización y en la instancia de reclamación.

Que refiere que las resoluciones de multa son nulas por falta de tipicidad por cuanto su conducta no tipifica como infracción según el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, toda vez que no puede ser determinada de forma objetiva, por cuanto por su propia naturaleza y grave sanción, la declaración de cifras o datos falsos u omisión de circunstancias necesariamente requiere de dolo con el fin de obtener indebidamente beneficios en perjuicio de la Administración; y debido a que fue emitida sin haberse seguido el procedimiento administrativo sancionador previo, conforme lo exige el artículo 234 de la Ley N° 27444; y cita las sentencias recaídas en los Expedientes N° 04965-2008-AA, 2192-2004-PA/TC, así como la sentencia de Casación N° 1731-2007 LIMA y la recaída en el Expediente N° 115-97.

Que mediante escrito ampliatorio (fojas 6471 a 6498), sostiene que la Administración debió valorar de manera conjunta y razonada los medios probatorios presentados respecto de los reparos por **Gastos no acreditados con documentación fehaciente - curso de entrenamiento Lambda Unite Multiservice Switch (S/53 019,00)**, **Costos no acreditados con documentación fehaciente (S/557 684,00)**, y por **Gasto por depreciación por costo del activo no acreditado fehacientemente (S/967 269,00)**. Invoca lo expuesto por este Tribunal en las Resoluciones N° 05185-2-2012 y 03809-8-2017, lo establecido por el



# Tribunal Fiscal

N° 00358-1-2023

Poder Judicial mediante Casación N° 4212-2010-CALLAO y 637-2011-LIMA y cita las Sentencias recaídas en los Expedientes 00131-2015-PA/TC y 010-2002-AI/TC.

Que agrega en cuanto al reparo por **Gasto por depreciación por costo del activo no acreditado fehacientemente (S/967 269,00)**, que en la fiscalización del Impuesto a la Renta del ejercicio 2013 la Administración concluyó que la misma documentación probatoria presentada en la fiscalización del Impuesto a la Renta del ejercicio 2012 sustentaba el costo de adquisición de los activos fijos, por lo tanto no mantuvo una posición consistente con relación al sustento de dicho reparo, trasgrediendo la teoría de los actos propios, toda vez que existiendo identidad subjetiva y objetiva, su actuación en la fiscalización al ejercicio 2013 es diametralmente contradictoria a la del ejercicio 2012.

Que manifiesta que la resolución apelada es nula dado que considera que la Administración cambió el fundamento del reparo por **Costos no acreditados con documentación fehaciente (S/557 684,00)**, al alegar que no se acreditó con documentación fehaciente el gasto ni se acreditó el uso de los medios de pago de conformidad con lo establecido en el primer párrafo del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta y el artículo 8 de la Ley N° 28194; no obstante, en el procedimiento de fiscalización se cuestionó el reparo sobre la base de acreditar con documentación fehaciente no un gasto sino el costo vinculado al servicio de tráfico de datos de conformidad con los artículos 20 y 62 de la Ley del Impuesto a la Renta; vulnerando los alcances del artículo 127 del Código Tributario, por lo que el reparo se debe dejar sin efecto.

Que indica que la Administración acotó indebidamente diversos reparos vinculados a gastos del extranjero sin considerar en sus observaciones lo dispuesto en el artículo 51-A de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que en escrito de alegatos (fojas 6602 a 6635), reitera los argumentos previamente expuestos.

Que por su parte, la Administración señala que como resultado de la fiscalización del Impuesto a la Renta del ejercicio 2012 efectuó reparos, entre otros, por: **(i)** Participaciones pagadas después de la fecha de vencimiento de la declaración jurada anual; **(ii)** Gastos no acreditados con documentación fehaciente; **(iii)** Gastos no acreditados con documentación fehaciente; **(iv)** Gastos que califican como actos de liberalidad; **(v)** Gastos no acreditados con documentación fehaciente; **(vi)** Gastos no acreditados con documentación fehaciente; **(vii)** Costos no acreditados con documentación fehaciente; **(viii)** Costos no acreditados con documentación fehaciente; **(ix)** Gastos no acreditados con documentación fehaciente; **(x)** Gastos que no cumplen el criterio de devengo; **(xi)** Gastos no acreditados con documentación fehaciente; **(xii)** Disminución de ingresos sin sustento documentario; **(xiii)** Disminución de ingresos sin sustento documentario; **(xiv)** Gastos no acreditados con documentación fehaciente; **(xv)** Costos no acreditados con documentación fehaciente; **(xvi)** Gastos que no cumplen el criterio de devengo; **(xvii)** Costos de ventas no acreditados con documentación fehaciente; y **(xviii)** Depreciación por costo del activo no acreditado fehacientemente; así como reparos por los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2012 por omisión de ingresos netos y modificación del coeficiente, por la Tasa Adicional del 4.1% del Impuesto a la Renta por disposición indirecta de renta de enero a diciembre de 2012 y detectó la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, los que se encuentran arreglados a ley.

Que en el presente caso, con Carta N° SUNAT y Requerimiento N° notificados el 1 de abril de 2014 (fojas 4231 y 4975), la Administración inició a la recurrente un procedimiento de fiscalización definitiva por Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2012, y como resultado emitió:

- Resolución de Determinación N° (fojas 5267 a 5376), por Impuesto a la Renta del ejercicio 2012, por reparos a la renta neta imponible del citado tributo y ejercicio por, entre otros<sup>1</sup>, **(i)**

<sup>1</sup> Durante el procedimiento de fiscalización, la recurrente presentó una declaración rectificatoria del Impuesto a la Renta del ejercicio 2012, el 9 de diciembre de 2015, mediante PDT 682 N° (fojas 6328 a 6333), en la cual aceptó los reparos por: (i) Participaciones pagadas después de la fecha de vencimiento de la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta del ejercicio 2012 por S/32 946,00; (ii) Gastos no acreditados con documentación fehaciente por S/15 593,00; (iii) Gastos no acreditados con documentación fehaciente por S/323 208,00; (iv) Gastos que no cumplen el criterio del devengo por S/115 617,00; (v) Costos no acreditados con documentación fehaciente por S/82 441,00; (vi) Costo de adquisición de materiales y suministros no acreditados con documentación fehacientemente por S/325 241,00; (vii) Gastos que no cumplen el criterio del



# Tribunal Fiscal

N° 00358-1-2023

Participaciones pagadas después de la fecha de vencimiento de la declaración jurada anual por S/99 305,00, (ii) Gastos que califican como actos de liberalidad por S/100 000,00, (iii) Gastos que no cumplen el criterio de devengo por S/8 422,00, (iv) Gastos que no cumplen el criterio de devengo por S/46 058,00, (v) Disminución de ingresos sin sustento documentario por S/437 894,00, (vi) Disminución de ingresos sin sustento documentario por S/144 257,00, (vii) Costos de ventas no acreditados con documentación fehaciente por S/557 684,00 (viii) Depreciación por costo del activo no acreditado fehacientemente por S/967 269,00, (ix) Gastos no acreditados con documentación fehaciente por S/10 000,00, (x) Gastos no acreditados con documentación fehaciente por S/158 187,00, (xi) Gastos no acreditados con documentación fehaciente por S/72 409,00, (xii) Gastos no acreditados con documentación fehaciente por S/71 294,00, (xiii) Gastos no acreditados con documentación fehaciente por S/142 563,00, (xiv) Gastos no acreditados con documentación fehaciente por S/59 724,00, (xv) Gastos no acreditados con documentación fehaciente por S/14 720,00, (xvi) Costos no acreditados con documentación fehaciente por S/224 407,00, (xvii) Costos no acreditados con documentación fehaciente por S/273 758,00, (xviii) Costos no acreditados con documentación fehaciente por S/45 078,00.

- Resoluciones de Determinación N° (fojas 5377 a 5417), por pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2012, por: (i) disminución de ingresos sin sustento documentario; y (ii) modificación del coeficiente aplicable.
- Resoluciones de Determinación N° (fojas 5420 a 5481) por Tasa Adicional del 4,1% del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2012 al determinar que (i) las adiciones para determinar la renta neta imponible, (ii) los reparos aceptados durante el procedimiento de fiscalización y (iii) los reparos por gastos no sustentados fehacientemente constituyen disposición indirecta de renta no susceptible de posterior control tributario.
- Resoluciones de Multa N° (fojas 5227 a 5264), por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario.

Que de lo expuesto, se tiene que la materia controvertida consiste en determinar si los mencionados reparos y las sanciones de multa vinculadas se encuentran conformes a ley.

## RESOLUCIÓN DE DETERMINACIÓN N°

## Impuesto a la Renta del ejercicio 2012

### **(i) Participaciones pagadas después de la fecha de vencimiento de la declaración jurada anual por S/99 305,00**

Que en el Anexo N° 2 y del punto 1 del Anexo N° 4 de la Resolución de Determinación N° (fojas 5364 a 5369 y 5371), la Administración reparó la participación de utilidades de trabajadores cesados por S/99 305,00 al no haber acreditado la realización del pago dentro del plazo de vencimiento de la presentación de la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta del ejercicio 2012, sustentado en los resultados de los Requerimientos N° y como base legal el inciso v) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que según el artículo 2 del Decreto Legislativo N° 892, que regula el derecho de los trabajadores sujetos al régimen laboral de la actividad privada a participar en las utilidades de las empresas que desarrollan actividades generadoras de renta de tercera categoría, la participación se efectuará mediante la distribución de la renta neta anual antes de impuestos en función a los porcentajes establecidos en dicho artículo, precisa en sus artículos 7 y 10 que al momento del pago de la participación en las utilidades, las empresas entregarán a los trabajadores y ex trabajadores con derecho a este beneficio, una liquidación que precise la forma en que ha sido calculada y que la participación en las utilidades fijadas en dicho decreto legislativo y las que el empleador otorgue unilateralmente a sus trabajadores o por convenio individual o convención colectiva, constituyen gastos deducibles para la determinación de la renta imponible de tercera categoría.

Que el inciso v) del artículo 37 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por

---

devengo por S/14 950,00; (viii) Gastos no acreditados con documentación fehaciente por S/11 700,00; (ix) Disminución de Ingresos sin sustento documentario por S/376 393,00; (x) Gastos no acreditados con documentación fehaciente por S/3 437,00; (xi) Gastos que no cumplen el criterio del devengo por S/12 950,00, por lo que no son materia de controversia.



# Tribunal Fiscal

N° 00358-1-2023

Decreto Supremo N° 179-2004-EF indica que los gastos o costos que constituyan para su perceptor rentas de segunda, cuarta o quinta categoría podrán deducirse en el ejercicio gravable a que correspondan cuando hayan sido pagados dentro del plazo establecido por el reglamento para la presentación de la declaración jurada correspondiente a dicho ejercicio.

Que el inciso q) del artículo 21 del reglamento de la citada ley, aprobado por Decreto Supremo N° 122-94-EF, modificado por Decretos Supremos N° 017-2003-EF y 134-2004-EF, dispone que la condición establecida en el inciso v) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, para que proceda la deducción del gasto o costo correspondiente a las rentas de segunda, cuarta o quinta categorías, no será de aplicación cuando la empresa hubiera cumplido con efectuar la retención y pago a que se refiere el segundo párrafo del artículo 71 de la ley, dentro de los plazos que dicho artículo establece.

Que dicha norma agrega que tratándose de retenciones por rentas de quinta categoría que correspondan a la participación de los trabajadores en las utilidades y por rentas de cuarta categoría a que se refiere el segundo párrafo del artículo 166 de la Ley General de Sociedades, no es aplicable la condición prevista en el inciso v) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, cuando las retenciones y pagos se efectúen en los plazos que establece el segundo y tercer párrafos del inciso a) del artículo 39 del citado reglamento.

Que el segundo y tercer párrafos del inciso a) del artículo 39 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, modificado por Decreto Supremo N° 011-2010-EF, disponen que las retenciones a que se refiere el segundo y tercer párrafos del artículo 71 de la citada ley, se realizarán en el mes de su devengo o en el plazo establecido para la presentación de la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta del ejercicio al que corresponden las utilidades a distribuir, respectivamente, y que el pago de dichas retenciones se efectuará en el mes siguiente a aquel en que se realizó la retención, de acuerdo con los plazos establecidos en el Código Tributario para los tributos de liquidación mensual.

Que el inciso c) del artículo 34 de la Ley del Impuesto a la Renta establece que son rentas de quinta categoría las participaciones de los trabajadores, ya sea que provengan de las asignaciones anuales o de cualquier otro beneficio otorgado en sustitución de las mismas.

Que el inciso d) del artículo 57 de la mencionada ley, modificado por Decreto Legislativo N° 970, prescribe que las demás rentas, dentro de las cuales se encuentran las rentas de quinta categoría, se imputarán al ejercicio gravable en que se perciban.

Que el artículo 59 de la aludida ley señala que las rentas se considerarán percibidas cuando se encuentren a disposición del beneficiario, aun cuando este no las haya cobrado en efectivo o en especie.

Que conforme la Resolución N° 12554-8-2013, desde el punto de vista tributario, la interpretación más acorde con lo indicado por el artículo 59 de la Ley del Impuesto a la Renta, es que se considere que el ingreso ha sido percibido, tratándose de títulos valores como el cheque, desde el momento en que el acreedor haya estado en la posibilidad de recogerlo y cobrarlo, aun cuando no lo haya hecho efectivamente.

Que por su parte, este Tribunal en las Resoluciones N° 11985-8-2013 y 05657-5-2004, entre otras, al delimitar el criterio de lo percibido en el Impuesto a la Renta, ha establecido que la "puesta a disposición" a que hace referencia la ley del citado impuesto debe ser entendida como la oportunidad en que el contribuyente puede hacer suyo el ingreso, dependiendo solo de su voluntad que tal situación acontezca.

Que conforme con el criterio contenido en la Resolución N° 11362-1-2011, desde el punto de vista tributario, el ingreso ha sido percibido, tratándose de títulos valores como el cheque, desde el momento en que el acreedor haya estado en la posibilidad de recogerlo (para lo cual se requiere que el deudor haya comunicado a su acreedor que desde determinada fecha puede recoger el cheque) y cobrarlo, aun cuando no lo haya hecho efectivamente; y en tal sentido, la "puesta a disposición" a que hace referencia la Ley del Impuesto a la Renta debe ser entendida como la oportunidad en que el contribuyente puede hacer suyo el ingreso, dependiendo sólo de su voluntad que tal situación acontezca.



# Tribunal Fiscal

N° 00358-1-2023

Que en las Resoluciones N° 06762-3-2013 y 21233-3-2012, se ha establecido que para la deducción del gasto correspondiente al pago de la participación legal de los trabajadores en las utilidades de la empresa, debe acreditarse su pago dentro de plazo de presentación de la declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio en cuestión, a efecto de poder deducirla como gasto en dicho ejercicio, de lo contrario, la deducción del citado gasto se debería efectuar en el ejercicio en que se realizara el pago.

Que de las normas y jurisprudencia citadas se tiene que, en el ejercicio en cuestión, para la deducción del gasto por participación legal de los trabajadores o ex trabajadores en las utilidades de la empresa, debía cumplirse con su pago dentro del plazo de presentación de la declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2012 a efectos de deducirlo en dicho ejercicio, salvo que se acreditara el supuesto previsto por el inciso q) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que de conformidad con la Resolución de Superintendencia N° 304-2012/SUNAT, la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta del ejercicio 2012, para aquellos contribuyentes cuyo último dígito del RUC fuera 7, como es el caso de la recurrente, debía presentarse hasta el 1 de abril de 2013.

Que mediante el punto 2 del Anexo N° 1 al Requerimiento N° (foja 4437) la Administración solicitó a la recurrente presentar la documentación sustentatoria que acreditara los pagos efectuados por concepto de participación de utilidades correspondiente al ejercicio 2012, dentro del plazo establecido para el vencimiento de la fecha de presentación de la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta del ejercicio 2012 (PDT 682 N° ).

Que en el resultado del referido requerimiento (fojas 4426 a 4430) consta que la recurrente presentó, entre otros, un archivo en Excel de nombre "Participación de utilidades pagadas 2012 - Formato Sunat.xls", conteniendo el detalle de las participaciones por trabajador, la fecha de pago y la entidad bancaria y que para el caso de los trabajadores cesados adicionalmente se indicó el número de cheque.

Que de la evaluación de la documentación presentada por la recurrente, la Administración estableció que aquella sustentó parcialmente el pago de las participaciones a los trabajadores activos realizado mediante transferencia bancaria antes del vencimiento de la presentación de la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta del 2012; empero que respecto de los trabajadores cesados determinó que los pagos se efectuaron mediante cheques del Banco Scotiabank emitidos el 27 de marzo de 2013, los que fueron cobrados posteriormente al vencimiento de la fecha de presentación de la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta del ejercicio 2012, no acreditándose con los cargos respectivos u otro documento que la entrega y recepción de los cheques por parte de dichos trabajadores hubiera sido antes de la fecha de presentación de la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta del ejercicio 2012, por lo que reparó S/99 305,00, según el detalle que consta en el Anexo N° 2 al citado resultado (fojas 4415 a 4418).

Que mediante el punto 3 del Anexo N° 01 al Requerimiento N° (foja 4970), emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario, la Administración comunicó el reparo antes indicado, a efecto que la recurrente, de considerarlo pertinente, presentara sus descargos debidamente sustentados.

Que en respuesta, mediante escrito de 11 de diciembre de 2015 (fojas 4795 a 4799), la recurrente alegó que la provisión por participación de los trabajadores en las utilidades de la empresa era deducible de acuerdo con el inciso j) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, al constituir un beneficio social, de modo tal que dichas participaciones, pagadas o no, de trabajadores o ex trabajadores, constituyen beneficios sociales. Agregó que según la Resolución del Tribunal Fiscal N° 10167-2-2007 a la participación de utilidades no le resulta aplicable lo dispuesto en el inciso v) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, por lo que su deducción procede sin que el pago se haya realizado hasta la fecha de vencimiento del plazo para presentar la declaración anual respectiva.

Que en el punto 3 del Anexo N° 01 del Resultado del Requerimiento N° (fojas 4908 a 4916), la Administración dejó constancia, entre otros, que la recurrente no acreditó el pago de las participaciones o la puesta a disposición de los cheques respecto de trabajadores cesados, y que reparaba S/99 305,00, detallados en el Anexo N° 10 adjunto a dicho resultado (fojas 4824 a 4827).



# Tribunal Fiscal

N° 00358-1-2023

Que se advierte que tanto la Administración como la recurrente, identifican y reconocen que el importe de la participación en las utilidades de los trabajadores cesados, materia de controversia, asciende a S/99 305,00 y que su detalle se encuentra en el Anexo N° 10 al Resultado del Requerimiento N°

Que para acreditar el pago de la participación en las utilidades a sus trabajadores cesados, beneficiarios de los cheques, la recurrente adjuntó el listado con el detalle de las participaciones de los trabajadores deducidas en su declaración anual del Impuesto a la Renta del ejercicio 2012 (foja 1081) y fotocopia de los cheques emitidos el 27 de marzo de 2013 a favor de tales trabajadores (fojas 1066, 1070 a 1072 y 1075 a 1080).

Que con relación al listado con el detalle de las participaciones de los trabajadores por el ejercicio 2012 por S/99 305,00, se tiene que si bien consignan el nombre del trabajador, la fecha de ingreso, la fecha de cese, el cálculo de la participación de utilidades de cada trabajador, el número de cheque y el importe de cheque, no acreditan de modo alguno en qué fecha se hubiese entregado o puesto a disposición los cheques a cada uno de los beneficiarios, con anterioridad a la fecha de vencimiento del plazo de presentación de la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta del ejercicio 2012 (1 de abril de 2013).

Que asimismo, la fecha de emisión de los cheques no acredita su puesta a disposición, sino tan solo que tales documentos se emitieron en tal fecha, pues con tal emisión los beneficiarios no estaban en posibilidad de hacer suyo el anotado ingreso y no dependía únicamente de su voluntad que tal situación acontezca.

Que es preciso señalar que si bien en los cheques emitidos a nombre de

se aprecia que consignan la firma de los trabajadores a cuyo nombre se giraron, no se observa que alguno de los trabajadores beneficiarios haya consignado la fecha en la cual recibieron los referidos títulos valores por el pago de su participación en las utilidades. Asimismo, en relación al cheque emitido a nombre de se aprecia que además de la firma y huella del trabajador se ha consignado como fecha de recepción el 9 de abril de 2013, fecha posterior al plazo de presentación de la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta del ejercicio 2012, y respecto del cheque emitido a nombre de se verifica que no consigna firma o fecha que permita acreditar la fecha en que el mencionado cheque fue recibido por ella.

Que de la documentación que obra en autos, no se advierte que la recurrente hubiese realizado actuaciones destinadas a comunicar a los trabajadores que se encontraban a su disposición los cheques relacionados con el pago por participación de utilidades, de forma tal que aquellos hubiesen podido hacer suyo el anotado ingreso, dependiendo únicamente de su voluntad que tal situación acontezca, ni que hubiese realizado la retención a los trabajadores mencionados dentro de los plazos establecidos en el artículo 71 de la Ley del Impuesto a la Renta, conforme se ha señalado en el acápite precedente, por lo que al no haberse cumplido con la exigencia legal para que proceda la deducción del gasto en el ejercicio acotado, el reparo se encuentra arreglado a ley y corresponde confirmar la apelada en tal extremo.

Que con relación a que a la deducción de la participación resulta aplicable el inciso j) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, cabe precisar que en las Resoluciones N° 02675-5-2007, 02630-10-2011, 06323-1-2010, 04503-5-2010 y 03942-5-2010, entre otras, se ha establecido que el tratamiento del legislador en el caso de participación de los trabajadores en las utilidades de la empresa ha sido la de incluirlas en el inciso v) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, por lo que de acuerdo a la normatividad citada precedentemente y a la referida jurisprudencia, no resulta amparable el argumento contrario planteado por la recurrente.

Que en cuanto a la Resolución N° 10167-2-2007, citada por la recurrente en fiscalización, cabe precisar que de su revisión se aprecia que el marco legal utilizado como sustento del pronunciamiento sobre la deducción de la participación legal de los trabajadores en las utilidades, difiere de las normas que según el análisis esbozado en la presente resolución resultan de aplicación a la deducción del anotado concepto, en ese sentido, la resolución invocada por la recurrente no resulta de aplicación al presente caso.



# Tribunal Fiscal

N° 00358-1-2023

Que respecto a lo mencionado por la recurrente, en el extremo que presentaría documentación sustentatoria dentro del plazo probatorio señalado en el artículo 125 del Código Tributario, cabe indicar que del caso de autos, se observa que la recurrente no ha presentado documentación en esta instancia que sustente dicho reparo, por lo que carece de sustento lo alegado en tal sentido.

Que en relación con la solicitud de la recurrente referida a que, de ser el caso, el gasto sea reconocido en el ejercicio 2013, cabe señalar que la materia de autos corresponde a la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2012, debiendo la recurrente hacer valer su derecho en el procedimiento que corresponda a la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2013, de considerarlo conveniente.

## **(ii) Gastos que califican como actos de liberalidad por S/100 000,00**

Que del Anexo N° 2 y del punto 5 del Anexo N° 4 de la Resolución de Determinación N° (fojas 5346 a 5350 y 5371), la Administración formuló el reparo de suma graciosa por S/100 000,00, debido a que la recurrente no acreditó el cumplimiento del criterio de generalidad establecido en la Ley del Impuesto a la Renta. Señala como sustento los resultados de los Requerimientos N° , y como base legal el inciso l) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta.

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

Que el inciso l) del artículo 37 de la citada ley, señala que son deducibles los aguinaldos, bonificaciones, gratificaciones y retribuciones que se acuerden al personal, incluyendo todos los pagos que por cualquier concepto se hagan a favor de los servidores en virtud del vínculo laboral existente y con motivo del cese, siendo que dichas retribuciones podrán deducirse en el ejercicio comercial al que correspondan cuando hayan sido pagadas dentro del plazo establecido por el Reglamento para la presentación de la declaración jurada correspondiente a dicho ejercicio.

Que el último párrafo del citado artículo, modificado por Ley N° 28991, precisa que para efecto de determinar que los gastos sean necesarios para producir y mantener la fuente, estos deberán ser normalmente para la actividad que genera la renta gravada, así como cumplir con criterios tales como razonabilidad en relación con los ingresos del contribuyente, generalidad para los gastos a que se refieren los incisos l), ll) y a.2) de este artículo, entre otros.

Que las citadas normas recogen el denominado "principio de causalidad", que es la relación existente entre el egreso y la generación de renta gravada o el mantenimiento de la fuente productora, es decir, que todo gasto debe ser necesario y vinculado con la actividad que se desarrolla, noción que debe analizarse considerando los criterios de razonabilidad y proporcionalidad, atendiendo a la naturaleza de las operaciones realizadas por cada contribuyente, de acuerdo con el criterio previsto por este Tribunal en las Resoluciones N° 09902-8-2014, 10813-3-2010 y 02463-2-2009, entre otras.

Que en las Resoluciones N° 10673-1-2013 y 05154-8-2013, entre otras, se ha señalado 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.

Que este Tribunal ha precisado en las Resoluciones N° 00898-4-2008, 11321-3-2007, 01752-1-2006 y 00523-4-2006, entre otras, que la generalidad de los gastos debe verificarse en función al beneficio obtenido por funcionarios de rango o condición similar, dentro de esta perspectiva, bien podría ocurrir que, dada la característica de un puesto, el beneficio corresponda sólo a una persona, sin que por ello se incumpla con el requisito de generalidad.

Que por su parte, el artículo 57 del Texto Único Ordenado de la Ley de Compensación por Tiempo de





# Tribunal Fiscal

N° 00358-1-2023

Servicios, aprobado por Decreto Supremo N° 001-97-TR, modificado por el artículo 1 de la Ley N° 27326<sup>2</sup>, dispone que si el trabajador al momento que se extingue su vínculo laboral o posteriormente, recibe del empleador a título de gracia, en forma pura, simple e incondicional, alguna cantidad o pensión, estas se compensarán de aquéllas que la autoridad judicial mande pagar al empleador como consecuencia de la demanda interpuesta por el trabajador, en tal caso para que proceda la compensación debe constar expresamente en documento de fecha cierta que la cantidad o pensión otorgada se efectúa conforme con lo establecido en el párrafo precedente, o en las normas correspondientes del Código Civil, agregando que las sumas que el empleador entregue en forma voluntaria al trabajador como incentivo para renunciar al trabajo, cualquiera sea la forma de su otorgamiento, no son compensables de la liquidación de beneficios sociales o de la que mande pagar la autoridad judicial por el mismo concepto<sup>3</sup>.

Que como se puede apreciar, los montos que se entreguen a los trabajadores en virtud del artículo 47 del Decreto Supremo N° 002-97-TR, tienen sustento en una norma específica y con una finalidad concreta, como es incentivar la creación de nuevas empresas a través de la entrega de incentivos o ayudas a los trabajadores que de manera voluntaria extingan su vínculo laboral, así, la entrega de dichos incentivos o ayudas tiene su sustento en la ley.

Que en lo que respecta al artículo 57 del Decreto Supremo N° 001-97-TR, este se refiere a la imposibilidad de compensar el importe otorgado al trabajador como incentivo para renunciar al trabajo, previsto por el referido artículo 47, con la deuda por beneficios sociales que se originara como resultado de la interposición de una demanda por parte de aquél.

Que ahora bien, de acuerdo con el inciso l) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta eran deducibles los aguinaldos, bonificaciones, gratificaciones y retribuciones que se acuerden al personal, incluyendo todos los pagos que por cualquier concepto se hicieran a favor de los servidores en virtud del vínculo laboral existente y con motivo del cese, y en tal sentido son deducibles los pagos que se hubiesen efectuado al personal en virtud de lo dispuesto por el artículo 47 del Decreto Supremo N° 002-97-TR.

Que según el criterio contenido en la Resolución N° 20274-9-2012, si bien el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta expresamente reconoce como gasto deducible los pagos que una empresa otorga a sus trabajadores con motivo del cese, los que comprenden, entre otros, los pagos que se efectúen como incentivo para renunciar al trabajo, ello no implica que la empresa no tenga obligación de sustentar que efectivamente incurrió en dicho gasto y que además este resulta razonable y proporcional en función a las rentas obtenidas en el ejercicio.

Que la citada resolución indica que también debe tenerse en cuenta que para deducir este tipo de gastos que se originan del acuerdo entre el empleador y el trabajador, es necesario que el primero detalle los criterios utilizados para determinar el beneficio otorgado a cada trabajador y verificar su aplicación objetiva.

Que mediante el punto 1 del Anexo N° 01 al Requerimiento N° (fojas 4532 a 4534), la Administración solicitó a la recurrente que acreditara con documentación fehaciente, entre otros, el cargo efectuado en la cuenta 629112 - LiqBBSS por S/100 000,00, así como su generalidad y razonabilidad, para lo cual debía adjuntar documentación como: contratos, boletas de pago, liquidación de beneficios sociales, informes, proyectos, actas, políticas, acuerdos u otros que acrediten fehacientemente el destino del gasto y el beneficiario del mismo.

Que en el punto 1.4 del Anexo N° 01 del Resultado del Requerimiento N° (fojas 4505 a 4508), la Administración señaló que por el desembolso efectuado a favor de por S/100 000,00, la recurrente presentó liquidaciones de beneficios sociales, el medio de pago y el asiento contable;

<sup>2</sup> Publicada el 24 de julio de 2000.

<sup>3</sup> El referido artículo 57, antes de la modificación dispuesta por la Ley N° 27326 señalaba que: "Si el trabajador al cesar o posteriormente, recibe del empleador a título de gracia, alguna cantidad o pensión, éstas se deducirán de aquéllas que la Autoridad Judicial mande pagar al empleador como consecuencia de la demanda interpuesta por el trabajador. Para que proceda la deducción o compensación debe constar expresamente que la cantidad o pensión otorgada se efectúa conforme a lo establecido en el presente artículo o en las normas correspondientes del Código Civil."



# Tribunal Fiscal

N° 00358-1-2023

sin embargo, indicó que no cumplió con proporcionar el convenio de entrega de la liberalidad compensable suscrito con el beneficiado, las políticas para otorgar este beneficio a sus trabajadores, el cálculo y determinación del importe del beneficio otorgado, entre otros.

Que asimismo dejó constancia que de la verificación de 10 liquidaciones por ceses efectuados durante el ejercicio 2012, por trabajadores con similares condiciones laborales (ocupación, tiempo de servicio, fecha de cese, remuneración) verificó que sólo el trabajador percibió dicho beneficio, no cumpliéndose con el criterio de generalidad, debido a que de la información revisada corroboró que la recurrente no cumplió con entregar el beneficio a todos los trabajadores que terminaron la relación laboral con el mismo motivo de cese "Renuncia Voluntaria" o "Mutuo Disenso"; por lo que reparó S/100 000,00 por gastos que constituían actos de liberalidad y que no cumplían con el criterio de generalidad.

Que posteriormente, mediante el punto 8 del Anexo N° 1 del Requerimiento N° (foja 4970), en aplicación del artículo 75 del Código Tributario, la Administración comunicó a la recurrente la acotación realizada y requirió presentar por escrito los descargos correspondientes, debiendo adjuntar la documentación en original que los sustenten fehacientemente.

Que en el punto 5.2 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° (fojas 4895 a 4899), la Administración dejó constancia que la recurrente no presentó información adicional de sustento y mantuvo el reparo al gasto que califica como acto de liberalidad, debido a que no se sustentó la generalidad, ya que se no se dio al total de trabajadores cesados sino sólo a un trabajador.

Que para acreditar el gasto, la recurrente presentó (i) Liquidación de Beneficios Sociales del trabajador (foja 1445) que tuvo el cargo de gerente de servicio al cliente (customer service manager) con un tiempo de servicio de 6 años 9 meses y 7 días con motivo de cese de renuncia voluntaria y en la que se aprecia en el punto 6 la glosa *Liberalidad Compensable (artículo 57 de la Ley de Compensación por Tiempo de Servicios)*, por S/100 000,00 y el importe neto de S/94 897,58; (ii) Voucher del 30.03.2012 (foja 1442) por el asiento por el cargo a la Cuenta 612253 por S/100 000,00; y (iii) Cheque del Banco Scotiabank (foja 1444) emitido a nombre de | por S/94 897,58.

Que como se puede apreciar, la documentación descrita solo consiste en el registro contable de la provisión de gasto de la referida operación, el sustento administrativo y el pago por el concepto de Liberalidad Compensable otorgada al trabajador

Que por lo expuesto, debe indicarse que la recurrente no sustentó documentariamente que el cargo a gasto por concepto de Liberalidad Compensable contabilizado en el mencionado asiento, se hubiera efectuado dentro del marco de la negociación colectiva o convenio individual, ni que se hubieran establecido programas de incentivos o ayudas que fomenten la constitución de nuevas empresas, siendo además que la recurrente no presentó documentación que evidencie cuáles fueron los criterios utilizados para determinar el importe señalado en la referida liquidación.

Que asimismo conforme se advierte, la Administración cuestiona el carácter general del gasto por concepto de Liberalidad Compensable por haber sido otorgado sólo a un trabajador cesado de la recurrente, y de acuerdo a lo señalado anteriormente, dicha característica debe evaluarse considerando situaciones comunes del personal, lo que no se relaciona necesariamente con comprender a la totalidad de trabajadores de la empresa, es así que la generalidad de los gastos debe verificarse en función al beneficio obtenido por funcionarios de rango o condición similar, dentro de esta perspectiva, bien podría ocurrir que dada la característica de un puesto, el beneficio corresponda sólo a una persona, sin que por ello se incumpla con el requisito de generalidad.

Que en ese sentido, de la revisión de las constancias de las liquidaciones de beneficios sociales (fojas 1432 y 1437), en el caso de los trabajadores cesados se aprecia que percibían altas remuneraciones atendiendo a los cargos que desempeñaron como gerente de contabilidad (account manager) y coordinador de seguros generales (P&C coordinator) con un tiempo de servicio de 5 años 6 meses y 16 días y de 6 años 4 meses y 26 días, respectivamente, además se



# Tribunal Fiscal

N° 00358-1-2023

observa que el trabajador cesado beneficiado, percibía una remuneración similar a la de los citados trabajadores atendiendo a que ocupaba el cargo de gerente de servicio al cliente (customer service manager) de la recurrente con un tiempo de servicio de 6 años 9 meses y 7 días, trabajadores que renunciaron voluntariamente; sin embargo, a pesar de las características similares en los cargos u ocupación, remuneraciones y tiempo de servicios, la recurrente solamente otorgó el pago por el concepto de Liberalidad Compensable al trabajador cesado con lo cual no se encuentra acreditado en autos que la Liberalidad Compensable reparada cumpliera con el criterio de generalidad, por lo que procede confirmar el referido reparo y confirmar la apelada en dicho extremo.

**(iii) Gastos que no cumplen el criterio de devengo por S/8 422,00**

**(iv) Gastos que no cumplen el criterio de devengo por S/46 058,00**

Que del Anexo N° 2 y de los puntos 11 y 17 del Anexo N° 4 de la Resolución de Determinación N° (fojas 5278 a 5282, 5304 a 5307 y 5371), se advierte que la Administración reparó la renta neta del Impuesto a la Renta del ejercicio 2012, por gastos deducidos en el ejercicio 2012 que correspondían a operaciones que se devengaron en el ejercicio 2011, por S/8 422,00 y S/46 058,00. Señala como sustento los resultados de los Requerimientos N° y como base legal el artículo 57 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que de acuerdo al artículo 57 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, modificado por Ley N° 29306, aplicable al caso de autos, el ejercicio gravable comienza el 1 de enero de cada año y finaliza el 31 de diciembre, debiendo coincidir en todos los casos el ejercicio comercial con el ejercicio gravable, sin excepción, asimismo, dicho artículo señala que las rentas de tercera categoría se consideran producidas o imputadas en el ejercicio comercial en que se devenguen. Además, el penúltimo párrafo del citado artículo dispone que las normas establecidas en el segundo párrafo del mismo artículo serán de aplicación analógica para la imputación de los gastos.

Que de acuerdo al último párrafo del anotado artículo 57, excepcionalmente, en aquellos casos en que debido a razones ajenas al contribuyente no hubiera sido posible conocer un gasto de la tercera categoría oportunamente y siempre que la SUNAT compruebe que su imputación en el ejercicio en que se conozca no implica la obtención de algún beneficio fiscal, se podrá aceptar su deducción en dicho ejercicio, en la medida que dichos gastos sean provisionados contablemente y pagados íntegramente antes de su cierre.

Que en las Resoluciones N° 08534-5-2001 y 00467-5-2003 este Tribunal ha establecido que resulta apropiada la utilización de la definición contable del principio de lo devengado, a efecto de establecer la oportunidad en que deben imputarse los ingresos y los gastos a un ejercicio determinado.

Que en tal sentido, al tratarse de una definición contable no incorporada en la norma legal en el periodo acotado, resultaba pertinente que se recurriera a la explicación establecida tanto en el Marco Conceptual de las Normas Internacionales de Contabilidad; así como en la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) 1, referida a la Presentación de Estados Financieros.

Que en la explicación del Marco Conceptual para la preparación y presentación de los Estados Financieros de las Normas Internacionales de Contabilidad se señala que: *"para permitir que los estados financieros cumplan sus objetivos se les prepara sobre la base contable del devengado"*; asimismo, en la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) N° 1, vigente en el ejercicio acotado, señala que de acuerdo con la base contable de lo devengado, las transacciones y hechos se reconocen cuando ocurran (y no cuando se cobran o pagan) y se muestran en los libros contables y se expresan en los estados financieros de los ejercicios a los cuales corresponden.

Que según ha señalado este Tribunal en la Resolución N° 00725-5-2012, sobre la base de la doctrina en ella mencionada, el ingreso devengado es todo aquel sobre el cual se ha adquirido el derecho de percibirlo por haberse producido los hechos necesarios para que se genere. Correlativamente en cuanto a los gastos, se devengan cuando se causan los hechos en función de los cuales, terceros adquieren derecho al cobro de la prestación que los origina. Agrega que el concepto de devengado reúne las siguientes características:



# Tribunal Fiscal

N° 00358-1-2023

a) requiere que se hayan producido los hechos sustanciales generadores de rédito o gasto; b) requiere que el derecho de ingreso o compromiso no esté sujeto a condición que pueda hacerlo inexistente; y, c) no requiere actual exigibilidad o determinación o fijación en término preciso para el pago, ya que puede ser obligación a plazo y de monto no determinado.

Que en las Resoluciones N° 06710-3-2015, 07789-5-2016 y 09424-1-2016, se ha señalado que los elementos determinantes para definir el ejercicio al que se imputará el gasto son determinar que se hayan producido los hechos sustanciales generadores del gasto originado en el momento en que se genera la obligación de pagarlo, aun cuando a esa fecha no haya existido el pago efectivo; que el compromiso no esté sujeto a condición que pueda hacerlo inexistente y que esté sustentado en un comprobante de pago en el caso que exista la obligación de emitirlo; no siendo un condicionante para su devengo, ni la fecha en que se emitió o recibió dicho comprobante de pago, ni la fecha de su registro contable.

## **- Gastos que no cumplen el criterio de devengo por S/8 422,00**

Que mediante el punto 4 del Requerimiento N° (fojas 4661 y 4662), la Administración solicitó a la recurrente que tratándose de gastos correspondientes a ejercicios anteriores, sustentara con documentación fehaciente que los gastos mencionados hubieran sido pagados íntegramente en el ejercicio 2012 y que además acreditara con documentación pertinente, las razones ajenas por las que no fue posible que conociera oportunamente la realización de dichos gastos, y también que su imputación en el ejercicio 2012 no hubiera implicado la obtención de algún beneficio fiscal; siendo que en el punto 4.2 del resultado del citado requerimiento (fojas 4587 a 4589), la Administración dejó constancia que la recurrente describió que el monto observado correspondía a la Tasa de Explotación Comercial de Servicios Públicos de Telecomunicaciones de diciembre de 2011 por S/8 422,00; por el cual solo presentó el Recibo N° 0000477 de 23 de enero de 2012, una declaración jurada de ingresos brutos mensuales, un detalle de ingresos y el medio de pago utilizado, e indicó que no se había sustentado la observación, y reparó el gasto por S/8 422,00, en aplicación del artículo 57 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que posteriormente mediante el punto 16 del Requerimiento N° (foja 4969), la Administración, de acuerdo al artículo 75 del Código Tributario, solicitó a la recurrente que presente sus descargos a las observaciones formuladas; siendo que en el punto 6.2 del resultado del referido requerimiento (fojas 4892 a 4894), dejó constancia que la recurrente no presentó información adicional no desvirtuando la observación realizada; por lo que mantuvo el reparo al gasto por S/8 422,00.

Que de la copia simple de la impresión de un folio sin número del "Diario de contab." de 23 de enero de 2012 (foja 1501), se aprecia que la recurrente registró S/8 422,00 en la cuenta contable 61700 con la glosa "Tasa ente regul" y que de la evaluación efectuada en las instancias de fiscalización y reclamación a la documentación presentada (fojas 1496 a 1499), tales como el Recibo N° 0000477 de 23 de enero de 2012, la declaración jurada de ingresos brutos mensuales, el detalle de ingresos y el medio de pago utilizado, la Administración constató que el gasto observado correspondía al pago de una tasa al Ministerio de Transportes y Comunicaciones de diciembre de 2011, lo que no ha sido cuestionado por la recurrente.

Que el artículo 66 de la Ley N° 28278 – Ley de Radio y Televisión, establece el pago de la tasa por explotación comercial del servicio de radiodifusión, disponiendo que los titulares de autorizaciones para la prestación del servicio de radiodifusión pagarán una tasa anual por concepto de explotación comercial de los servicios de radiodifusión, indicándose en el artículo 67 de la misma norma que el pago de las obligaciones económicas de los servicios de radiodifusión comunitaria y otros comprendidos en el régimen preferencial, serán establecidos en el Reglamento de la misma Ley.

Que de acuerdo a lo establecido por el artículo 122 del Reglamento de la Ley de Radio y Televisión, aprobado por Decreto Supremo N° 005-2005-MTC, la tasa por explotación comercial del servicio es la obligación de pago a la que están sujetos los titulares de autorizaciones por concepto de explotación comercial del servicio de radiodifusión. Su pago es anual.

Que el artículo 123 del referido reglamento dispone que el pago de la tasa anual es el equivalente a 0.5%



# Tribunal Fiscal

N° 00358-1-2023

de sus ingresos brutos declarados por la prestación de los servicios, siendo que el artículo 124, modificado por el Decreto Supremo N° 029-2010-MTC, establece la obligación de abonar con carácter de pago a cuenta de la tasa que en definitiva les corresponda abonar; cuotas mensuales equivalentes al porcentaje fijado aplicado sobre los ingresos brutos declarados durante el mes inmediato anterior al pago, así como la obligación de presentar una declaración jurada, dentro de los 10 días calendario del mes siguiente al que corresponda el pago a cuenta.

Que siendo que la obligación de efectuar el pago a cuenta de la referida tasa se configura mensualmente, tratándose del pago a cuenta del mes de diciembre de 2011, es en dicho mes que se produjeron los hechos sustanciales generadores del gasto originado en el momento en que se genera la obligación de pagarlo y por tanto es en el mismo mes que se produce su devengo, no enervando tal conclusión el hecho que deba efectuarse el pago dentro de los 10 días calendario del mes siguiente.

Que en ese sentido, como se aprecia de lo expuesto, la Tasa de Explotación Comercial de Servicios Públicos de Telecomunicaciones correspondiente a diciembre de 2011 fue deducida como gasto en el ejercicio 2012, cuando correspondía ser deducida en el ejercicio 2011, no habiendo acreditado la recurrente que hubiera cumplido con los requisitos establecidos en el artículo 57 de la Ley del Impuesto a la Renta a fin de encontrarse dentro de la excepción señalada en el citado artículo, por lo que corresponde mantener el reparo en cuestión y confirmar la apelada en este extremo.

## - Gastos que no cumplen el criterio de devengo por S/46 058,00

Que mediante el punto 1 del Requerimiento N° (foja 4772), la Administración solicitó a la recurrente con relación de los asientos contables N° 1000744, 1000996, 1000878, 1000996 y 4000108, que tratándose de gastos correspondientes a ejercicios anteriores, debía sustentar con documentación fehaciente que los gastos mencionados hubieran sido pagados íntegramente en el ejercicio 2012, y acreditar con documentación pertinente, las razones ajenas por las que no fue posible que conociera oportunamente la realización de dichos gastos, así como también que su imputación en el ejercicio 2012 no hubiera implicado la obtención de algún beneficio fiscal.

Que en el punto 1.3 del resultado del citado requerimiento (fojas 4754 a 4757), la Administración dejó constancia que la recurrente presentó la siguiente documentación:

- **Por los asientos contables N° 1000744 y 1000996:** (i) las Facturas N° 011-0002590 y 011-0002605 de 10 y 25 de enero de 2012 emitidas por a favor de por "cargo por Interconexión telefónica correspondiente a los periodos de noviembre y diciembre de 2011" por \$8 689,16 y \$10 351,54, respectivamente (fojas 2605 y 2626); (ii) las páginas N° 251 y 273 del Libro Diario del 31 de enero y 27 de marzo de 2012, en los que se aprecian abonos en la cuenta contable 694192 por S/549,93 y S/17 854,00, respectivamente (fojas 2628 y 2642); y (iii) el cálculo de adiciones y deducciones donde se aprecia que en el rubro denominado "Diferencia entre provisión diciembre 2011 vs facturación 2012" se consigna una adición por la Factura N° 011-0002605 por S/2 173,46 (foja 6345).
- **Por el asiento contable N° 1000878:** (i) la Factura N° 998-0001874 de 24 de enero de 2012 emitida por a favor de por "fijo Global Crossing - Móvil local" y "fijo Global Crossing a fijo local" por \$45 206,51 (foja 2597); y (ii) la página N° 273 del Libro Diario del 31 de enero de 2012, en el que se aprecia el abono en la cuenta contable 694192 por S/103 073,00 (foja 2598).
- **Por el asiento contable N° 1000996:** (i) la Factura N° 027-0066591 de 28 de enero de 2012 emitida por a favor de por "Pago final por el tráfico e interconexión entre y por el mes de diciembre 2011" por \$53 200,25 (foja 2313); (ii) la página N° 273 del Libro Diario del 31 de enero de 2012, en el que se aprecia el abono en la cuenta contable 694192 por S/92 159,00 (foja 2571); y (iii) el cálculo de adiciones y deducciones donde se aprecia que en el rubro denominado "Diferencia entre provisión diciembre 2011 vs facturación 2012" se consigna una adición por la Factura N° 027-0066591 por S/7 087,90 (foja 6345).
- **Por el asiento contable N° 4000108:** (i) Invoice N° 500138 de 6/Ene/2012 emitido por a favor de por \$8 998,68 (foja 2308); (ii) la página N° 293 del Libro Diario del 30 de abril de 2012, en el que figura el abono en la cuenta contable 694192 por S/21 899,61 (foja 2564); y (iii) el



# Tribunal Fiscal

N° 00358-1-2023

cálculo de adiciones y deducciones donde se aprecia que en el rubro "Diferencia entre provisión diciembre 2011 vs facturación 2012" se consigna una adición por el Invoice N° 500138 por S/1 266,00 (foja 6345).

Que asimismo, la Administración señaló que la recurrente no efectuó descargo alguno que justifique las razones por las cuales consideró como gasto deducible en el ejercicio 2012 las operaciones registradas en los asientos contables N° 1000744, 1000996, 1000878, 1000996 y 4000108, devengadas en el ejercicio 2011, por lo que observó los gastos contabilizados en la cuenta contable 694192 por S/46 058,00, al considerar que correspondían a gastos que no devengaron en el ejercicio 2012, según el siguiente detalle:

Ítem	Fecha registro	Asiento contable	Factura N°	Proveedor	Importe gasto	Importe extornado	Importe adicionado	Reparo
1	10/01/12	1000744	011-0002590		19 837,78	(549,93)	(17 854,00)	1 433,85
2	24/01/12	1000878	998-0001874		103 093,82	(103,073,00)	0,00	20,62
3	25/01/12	1000996	011-0002605		23 615,54	0,00	(2 173,46)	21 442,08
4	28/01/12	1001008	027-0066591		121 323,63	(92 159,00)	(7 087,90)	22,076,73
5	06/01/12	4000108	500138		24 251,44	(21 899,61)	(1 266,91)	1 084,92
<b>Total reparo</b>								<b>S/46 058,20</b>

Que posteriormente mediante el punto 22 del Requerimiento N° (foja 4969), de acuerdo al artículo 75 del Código Tributario, la Administración solicitó a la recurrente presentar sus descargos; y en el punto 6.3 del resultado de dicho requerimiento (fojas 4888 a 4892), indicó que la recurrente no presentó información adicional no desvirtuando la observación realizada, por lo que mantuvo el reparo.

Que de lo expuesto se aprecia que la recurrente presentó facturas por el cargo por Interconexión telefónica; tráfico e interconexión, entre otros, correspondientes al ejercicio 2011, pero registrados mediante asientos contables N° 1000744, 1000996, 1000878, 1000996 y 4000108 en el ejercicio 2012, en ese sentido, tratándose del gasto por servicios recibidos en el ejercicio 2011, devengaron en dicho ejercicio, por lo que no resultaban gastos deducibles para la determinación de la renta neta imponible en el ejercicio 2012.

Que asimismo del cuadro precedente y de la documentación presentada, se aprecia que de los importes totales de los asientos contables N° 1000744, 1000996, 1000878, 1000996 y 4000108 ascendentes a S/19 837,78, S/103 093,82, S/23 615,54, S/121 323,63 y S/24 251,44, respectivamente, la recurrente efectuó extornos y adiciones que sustentaron los importes de S/549,93, S/17 854,00, S/2 173,46, S/103 073,00, S/92 159,00, S/7 087,90, S/21 899,61 y S/1 266,91, siendo que la Administración observó únicamente la diferencia ascendente a S/1 433,85, S/20,62, S/21 442,08, S/22 076,73 y S/1 084,92; toda vez que la recurrente no presentó documentación adicional que justificara las razones por las cuales consideró como gasto del ejercicio 2012, operaciones que se devengaron en el ejercicio 2011; y no habiendo la recurrente desvirtuado dicha observación, procede mantener el reparo y confirmar la apelada en este extremo.

Que en cuanto a la invocación por parte de la recurrente de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 10569-3-2012 que ha establecido que para deducir el extorno de las provisiones de gastos que fueron reparadas y adicionadas en la declaración jurada del Impuesto a la Renta de ejercicios anteriores, además del registro contable de dicho extorno, debe encontrarse debidamente acreditada la correlación entre los conceptos que conforman las provisiones de gastos materia de reversión y los que fueron incluidos en las adiciones de ejercicios anteriores, para lo cual se deberá identificar y verificar que se trata de los mismos conceptos; cabe señalar que de la evaluación de la documentación antes detallada, se advierte que los gastos observados corresponden a servicios de interconexión telefónica brindados en noviembre y diciembre 2011 y que de conformidad con el principio del devengado se debieron deducir en el ejercicio 2011, no habiendo la recurrente acreditado documentariamente que tales gastos fueron adicionados en la declaración jurada del ejercicio 2011 y que posteriormente fueron revertidos, por lo que no resulta atendible lo solicitado.

**(v) Disminución de ingresos sin sustento documentario por S/437 894,00**

**(vi) Disminución de ingresos sin sustento documentario por S/144 257,00**

Que del Anexo N° 2 y de los puntos 13 y 14 del Anexo N° 4 de la Resolución de Determinación N° (fojas 5291 a 5300 y 5371), se advierte que la Administración reparó la renta neta del Impuesto a



# Tribunal Fiscal

N° 00358-1-2023

la Renta del ejercicio 2012, por cargos efectuados en las Cuentas de Ingresos 741101 a 741105, por **S/437 894,00 y S/144 257,00**, al considerar que estos no fueron sustentados; amparándose en los artículos 20 y 57 de la Ley del Impuesto a la Renta, en el Reglamento de Comprobantes de Pago y en los Requerimientos N° y sus respectivos resultados.

Que el artículo 20 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, modificado por el Decreto Legislativo N° 979, señalaba que la renta bruta está constituida por el conjunto de ingresos afectos al impuesto que se obtenga en el ejercicio gravable y que cuando tales ingresos provengan de la enajenación de bienes, la renta bruta estará dada por la diferencia existente entre el ingreso neto total proveniente de dichas operaciones y el costo computable de los bienes enajenados. Asimismo, el ingreso neto total resultante de la enajenación de bienes se establecerá deduciendo del ingreso bruto las devoluciones, bonificaciones, descuentos y conceptos similares que respondan a las costumbres de la plaza.

Que los numerales 1.1 a 1.4 y 1.6 del artículo 10 del Reglamento de Comprobantes de Pago, aprobado por Resolución de Superintendencia N° 007-99/SUNAT, señalan que las notas de crédito se emitirán por concepto de anulaciones, descuentos, bonificaciones, devoluciones y otros, debiendo contener los mismos requisitos y características de los comprobantes de pago en relación a los cuales se emitan, y solo podrán ser emitidas al mismo adquirente o usuario para modificar comprobantes de pago otorgados con anterioridad, siendo que en el caso de descuentos o bonificaciones, solo podrán modificar comprobantes de pago que den derecho a crédito fiscal o crédito deducible, o sustenten gasto o costo para efecto tributario; y que el adquirente o usuario, o quien reciba la nota de crédito a nombre de estos, deberá consignar en ella su nombre y apellido, su documento de identidad, la fecha de recepción y, de ser el caso, el sello de la empresa, siendo que además la nota de crédito debe consignar la serie y número del comprobante de pago que modifica.

Que este Tribunal ha señalado en las Resoluciones N° 14687-3-2011 y 06029-3-2014 que las notas de crédito constituyen un medio para confirmar que efectivamente se está ante una operación de venta que ha sido modificada y que da lugar a la devolución de parte del precio de los bienes vendidos o a su no pago en caso de no haberse cancelado el precio total, las que deben ser emitidas para revertir las operaciones consignadas en facturas entregadas a los clientes y registradas por estos últimos, quienes a su vez deben registrar las referidas notas de crédito; en tanto que cuando las operaciones no se realizaron o que por error se emitieron comprobantes de pago que no fueron recibidos o fueron devueltos por los supuestos adquirentes, estos deben ser anulados y conservarse los comprobantes con sus respectivas copias.

Que en las Resoluciones N° 04211-1-2007 y 03010-4-2012 se ha señalado que la emisión de notas de crédito y la consiguiente anulación total o parcial del comprobante de pago previamente emitido, opera por descuentos o bonificaciones obtenidos posteriores a su emisión, por devolución de bienes o de la retribución del servicio no realizado, por haberse consignado en exceso el impuesto bruto, o por haberse omitido consignar separadamente este último en el comprobante, estos últimos supuestos dan contenido a la opción "otros" a que se refiere el numeral 1.1 del artículo 10 del Reglamento de Comprobantes de Pago.

Que asimismo, en la Resolución N° 06498-1-2011 se ha indicado que las notas de crédito solo pueden ser emitidas para modificar comprobantes de pago emitidos con anterioridad, por lo que no se trata de una operación autónoma, sino que está subordinada una operación anterior, de allí que se requiera la referencia a la operación que modifica y su recepción y registro por parte del adquirente (cliente).

Que a su vez este Tribunal en la Resolución N° 11715-4-2007, ha señalado que se mantienen las observaciones respecto de las notas de crédito en los casos en que no se ha sustentado los motivos de su emisión a fin de acreditar la procedencia del ajuste del impuesto bruto, así como en los casos que no se acredite la devolución de los importes que corresponden a las notas de crédito observadas.

Que sobre la reversión o extorno de ingresos contabilizados, en la Resolución N° 05212-5-2012 se ha emitido pronunciamiento en el sentido que la documentación proporcionada por el contribuyente debe ser suficiente para acreditar el motivo y el origen de la operación que generó la reversión, así como de la operación vinculada a dicha reversión, como entre otros, la contrapartida usada (cuenta del activo o pasivo).



# Tribunal Fiscal

N° 00358-1-2023

Que mediante el punto 5 del Anexo N° 01 al Requerimiento N° (foja 4723), la Administración solicitó sustentar los cargos realizados a las cuentas de ingresos detallados en el Anexo N° 05 adjunto (foja 4717), para lo cual debía presentar las notas de crédito emitidas, explicar por escrito las razones por las cuales deduce dichas transacciones, indicando la base legal respectiva y adjuntando la documentación original tales como: contratos, asientos contables, cancelaciones, estados de cuenta bancarios, trabajos realizados, informes, proyectos, actas, u otros de acuerdo a la naturaleza de la operación; y de tratarse de abonos a cuentas de ingresos que hubieran sido extornados y/o reclasificados, debería presentar los asientos de abono y extorno, así como del nuevo abono a cuenta de resultados.

## - Disminución de ingresos sin sustento documentario por S/437 894,00

Que en el punto 5.1 del Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° (fojas 4698 a 4700), la Administración dio cuenta del escrito de 13 de octubre de 2015 y documentación presentados por la recurrente e indicó que aquella no presentó comprobante de pago alguno, nota de crédito o cualquier otro documento que permita demostrar la deducción de ingresos, y por consiguiente, el registro contable de los cargos realizados en las Cuentas de Ingresos 741101 a 741105, los que se encuentran detallados en el Anexo N° 5.1 adjunto al resultado del citado requerimiento (fojas 4682 y 4683).

Que mediante el punto 18 del Requerimiento N° , emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario (foja 4968), la Administración comunicó a la recurrente la observación descrita en el considerando anterior a fin que formulara sus descargos respectivos.

Que en respuesta, con escrito de 9 de diciembre de 2015, la recurrente señaló que los cargos realizados en las cuentas de ingresos correspondían a provisiones por reclamos efectuados por política empresarial.

Que en el punto 8.1 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° (fojas 4857 a 4865), la Administración dio cuenta de lo señalado por la recurrente, así como de la documentación proporcionada e indicó que dado que la recurrente habría rebajado ingresos que no responden a alguna de las causas señaladas en el artículo 20 de la Ley del Impuesto a la Renta y que adicionalmente no proporcionó el respectivo documento que señala el artículo 10 del Reglamento de Comprobantes de Pago, determinó que se disminuyeron ingresos sin ningún sustento documentario, entre otros, por **S/437 894,00**, según el detalle del Anexo N° 20 al resultado del mencionado requerimiento (fojas 4810 y 4811).

Que de autos se aprecia que la Administración observó los siguientes asientos contables donde se realizaron cargos en las cuentas de ingresos:

Ítem	Fecha	Notas de crédito N°	Asiento contable N°	Cuenta contable	Glosa	Importe S/
1	28/02/12	002-0008200	5000000139020759	741101	DATACENTER HOUSING FULL RACK ALQU	8 073,00
2	26/04/12	002-0008692	5000000174040790	741101	SERVICIOS DE INFRAESTRUCTURA DINST	10 149,80
3	25/01/12	002-0008106	6000000436010198	741102	SERVICIO DE TELECOMUNICACIONES	21 391,92
4	20/03/12	002-0008602	5000000309030909	741102	SERVICIO DETELECOMUNICACIONES	27 034,50
5	05/07/12	002-0008928	5000002218070908	741102	CP PROCEDIMIENTO CLASICO .9-20SERV	19 376,00
6	31/01/12		5000000016010169	741103	PROV NC ESPECIFICA ENE12 GSP SERV	22 322,92
7	29/02/12		5000000002020734	741103	PROV NC ESPECIFICA FEB12 SCHLUMBERGER	40 852,61
8	29/02/12		5000000006020685	741103	PROV NC ESPECIFICA FEB12 LOGFIRE	17 943,92
9	31/05/12		5000000006050836	741103	PROV NC ESPECIFICAMAY12 YANBAL DE BOLIVIA	10 547,99
10	30/11/12		5000000005111014	741103	RESEVA ATTRIBUTION NOV PESQUERA HAYDUK	16 298,77
11	30/11/12		5000000012111014	741103	RESERVA ATIRIBUTION NOV BPZ EXPLORACION&	13 546,66
12	29/02/12		5000000004020715	741104	REV PROV NC ESPECIFICA ENE12 PROMPERU	24 214,11
13	31/05/12		5000000014050835	741104	PROV NC ESPECIFICA MAY1 KOBANZAS	71 389,99
14	26/09/12	20010215	5000001116090921	741104	AJUSTE POR DIFERENCIA DE TRAFIOTRO	13 632,67
15	26/09/12	20010217	5000001117090921	741104	AJUSTE POR DIFERENCIA DE TRAFIOTRO	8 562,28
16	31/08/12		5000000002080530	741105	PETROLEOS DEL PERU SINDISP DEL	112 556,85
<b>TOTAL REPARO S/</b>						<b>437 893,99</b>

Que de los asientos contables N° 5000000139020759, 5000000174040790, 6000000436010198,





# Tribunal Fiscal

N° 00358-1-2023

5000000309030909, 5000001116090921 y 5000001117090921 (fojas 1717 y 1749 a 1752), que hacen referencia a las Notas de Crédito N° 002-0008200, 002-0008692, 002-0008106 y 002-0008602, 20010215 y 20010217, si bien se aprecia que la recurrente realizó una reclasificación en las cuentas de ingresos, cargando en las Cuentas 741101 y 741102, los importes de S/8 073,00, S/10 149,80, S/21 391,92, S/27 034,50, S/13 632,67 y S/8 562,28; y abonando en la Cuenta 704130 a 704133 importes distintos, que podría corresponder a reclasificaciones entre cuentas de ingreso; sin embargo, no presentó información adicional que permita vincularlos directamente con las referidas notas de crédito, siendo además que la recurrente indicó que correspondían a provisiones por reclamos efectuados por política empresarial sin que hubiera presentado documentación alguna que sustente tal situación; por lo que corresponde mantener el reparo y confirmar la apelada en este extremo.

Que en cuanto al asiento contable N° 5000002218070908 por S/19 376,00 (foja 1745), que hace referencia a la Nota de Crédito N° 002-0008928, se aprecia que a fin de desvirtuar el reparo, la recurrente presentó la Factura N° 003-73821 y la referida nota de crédito (fojas 1740 y 1744), de cuya revisión se advierte que fue emitida al Programa Educación Básica para Todos por el extorno de operación de la Factura N° 003-73821 por S/28 823,46 + IGV; sin embargo, dicho importe no coincide con el importe observado ascendente S/19 376,00, siendo además que no se advierte información alguna sobre el motivo de la emisión de la nota de crédito, ni que efectivamente tal documento haya sido aplicado por el cliente.

Que en ese sentido, de la evaluación de la documentación citada, se concluye que no sustenta el motivo de la emisión de la Nota de Crédito N° 002-0008928, toda vez que la recurrente no presentó documentación adicional que acredite que efectivamente corresponde al extorno de la operación contenida en la Factura N° 003-73821, como correspondencia comercial en la que se exprese claramente el motivo de la emisión de la citada nota de crédito; por lo que al no haber sustentado el motivo del extorno de la operación y por ende de la disminución de ingresos, procede mantener el reparo y confirmar la apelada en este extremo.

Que respecto de los asientos contables N° 5000000016010169, 5000000002020734, 5000000006020685, 5000000006050836, 5000000005111014, 5000000012111014, 5000000014050835 y 5000000004020715 por S/22 322,92, S/40 852,61, S/17 943,92, S/10 547,99, S/16 298,77, S/13 546,66, S/71 389,99 y S/24 214,11 (fojas 1722, 1723, 1733, 1736, 1737, 1739 y 2722), que hacen referencia a los documentos GT2571 y GT2605, GT2602, GT2694, AA62, GT2693 y GT2611, mediante los cuales se registraron cargos a la Cuenta 741103 por S/22 322,92, S/40 852,61, S/17 943,92, S/10 547,99, S/16 298,77, S/13 546,66, S/71 389,99 y S/24 214,11 y un abono a la Cuenta 121502 por S/22 322,92, S/40 852,61, S/17 943,92, S/10 547,99, S/16 298,77, S/13 546,66, S/71 389,99 y S/24 214,11; sin embargo, los citados asientos no presentan información que permita vincularlos directamente con el registro de alguna nota de crédito u otra documentación que permita sustentar la disminución de ingresos por los mismos importes, por lo que procede mantener el reparo y confirmar la apelada en este extremo.

Que finalmente sobre el asiento contable N° 5000000002080530 por S/112 556,85 (foja 1715), que hace referencia al documento ND589, mediante el cual se registró un cargo a la Cuenta 741105 por S/112 556,85, y un abono a la Cuenta 421221 por S/112 556,85; debe señalarse que al igual que los casos anteriores, el citado asiento no presenta información que permita vincularlo directamente con el registro de alguna nota de crédito, por lo que no resulta suficiente a efecto de sustentar la disminución de ingresos por el mismo importe, por lo que procede mantener el reparo y confirmar la apelada en este extremo.

## **- Disminución de ingresos sin sustento documentario por S/144 257,00**

Que en el punto 5.2 del Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° (fojas 4697 y 4698), la Administración dio cuenta del escrito de 13 de octubre de 2015 y documentación presentados por la recurrente e indicó que aquella presentó notas de crédito como sustento de la deducción de ingresos, pero que de su revisión, en todos los casos, encontró el juego completo de las notas de crédito presentadas (emisor, adquirente, sunat y control administrativo), por lo que concluyó que las referidas notas de crédito nunca fueron entregadas a los clientes, al no contar con el requisito señalado en el numeral 1.6 del artículo 10 del Reglamento de Comprobante de Pago; y reparó los cargos realizados en las Cuentas de Ingresos 741102 y 741104, detallados en el Anexo N° 5.2 adjunto a dicho resultado (foja 4681).



# Tribunal Fiscal

N° 00358-1-2023

Que mediante el punto 19 del Anexo N° 01 al Requerimiento N° \_\_\_\_\_, emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario (foja 4968), la Administración comunicó a la recurrente la observación descrita en el considerando anterior a fin que formulara sus descargos respectivos.

Que en el punto 8.2 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° \_\_\_\_\_ (fojas 4854 a 4857), la Administración dejó constancia que la recurrente no presentó información adicional por lo que no desvirtuó las observaciones realizadas y agregó que siendo que la recurrente habría rebajado ingresos que no respondían a alguna de las causas señaladas en el artículo 20 de la Ley del Impuesto a la Renta y que adicionalmente no proporcionó el respectivo documento que señala el artículo 10 del Reglamento de Comprobantes de Pago, determinó que se disminuyeron ingresos sin sustento documentario, entre otros, por **S/144 257,26**, según el detalle del Anexo N° 21 al resultado del citado requerimiento (foja 4809).

Que se aprecia de autos que, la Administración observó los siguientes asientos contables donde se realizaron cargos en las cuentas de ingresos:

Ítem	Fecha	Notas de crédito N°	Asiento contable N°	Cuenta contable	Glosa	Importe S/
1	05/07/2012	002-0008929	5000002216070908	741102	CP PROCEDIMIENTO CLÁSICO 9-20SERV	19 376,00
2	24/10/2012	002-0010631	5000001004100730	741102	ADJUDICACIÓN DIRECTA SELECTIVA SERV	9 623,00
3	20/03/2012	002-0008609	5000000144030909	741104	CARGOS POR INSTALACIÓN MANAGSERV	22 994,02
4	26/10/2012	002-0010653	5000000376100732	741104	RESOLUCIÓN DE DISPUTA OCTUBROTRO	32 309,27
5	26/10/2012	002-0010650	5000000373100732	741104	RESOLUCIÓN DE DISPUTA ABRIL OTRO	31 418,12
6	26/10/2012	002-0010649	5000000372100732	741104	RESOLUCIÓN DISPUTA POR TRAFICOOTRO	28 536,75
<b>TOTAL REPARO S/</b>						<b>144 257,26</b>

Que respecto del asiento contable N° 5000002216070908 por S/19 376,00 (foja 1714), que hace referencia a la Nota de Crédito N° 002-0008929, se aprecia que la recurrente presentó la Factura N° 003-73821 y la Nota de Crédito N° 002-0008928 (fojas 1740 y 1744), de cuya revisión se advierte que fue emitida al \_\_\_\_\_ por el extorno de operación de la Factura N° 003-73821 por S/28 823,46 + IGV (foja 1709); sin embargo, dicho importe no coincide con el importe observado ascendente S/19 376,00, siendo además que no se advierte información alguna sobre el motivo de la emisión de la nota de crédito, ni que efectivamente tal documento haya sido aplicado por el cliente, y que la referida documentación también fue presentada como sustento del asiento contable N° 5000002218070908 por S/19 376,00, restándole valor probatorio.

Que en cuanto al asiento contable N° 5000001004100730 por S/9 623,00 (foja 1708), que hace referencia a la Nota de Crédito N° 002-0010631, se aprecia que a fin de desvirtuar el reparo, la recurrente presentó la Factura N° 003-78435 y la referida nota de crédito (fojas 1703 y 1704), de cuya revisión se advierte que fue emitida a la \_\_\_\_\_ por el extorno de operación de la Factura N° 003-78435 por S/13 307,00 + IGV; sin embargo, dicho importe no coincide con el importe observado ascendente S/9 623,00, siendo además que no se advierte información alguna sobre el motivo de la emisión de la nota de crédito, ni que efectivamente tal documento haya sido aplicado por el cliente.

Que por el asiento contable N° 5000000144030909 por S/22 994,02 (foja 2721), que hace referencia a la Nota de Crédito N° 002-0008609, la recurrente presentó la Factura N° 003-68971 y la referida nota de crédito (fojas 2719 y 2720), de cuya revisión se advierte que fue emitida a \_\_\_\_\_ sin que se consigne el motivo de su emisión y si bien se podría deducir que fue emitida por el extorno de operación de la Factura N° 003-68971 por \$8 510,00 + IGV; no obstante, dicho importe no coincide con el importe observado ascendente S/22 994,02, siendo además que no se advierte información alguna sobre el motivo de la emisión de la nota de crédito, ni que efectivamente tal documento haya sido aplicado por el cliente.

Que finalmente en relación con los asientos contables N° 5000000376100732, 5000000373100732 y 5000000372100732 por S/32 309,27, S/31 418,22 y S/28 536,75 (foja 2714) que hacen referencia a las Notas de Crédito N° 002-0010649, 002-0010650 y 002-0010653, se aprecia que a fin de desvirtuar el reparo, la recurrente presentó copia de las referidas notas de crédito (fojas 2703, 2706 y 2713), de cuya revisión se advierte que fueron emitidas a \_\_\_\_\_ sin que se consigne el motivo de su



# Tribunal Fiscal

N° 00358-1-2023

emisión; siendo además que la recurrente no presentó información adicional como correspondencia comercial en el que se exprese claramente el motivo de la emisión de las citadas notas de crédito.

Que de lo expuesto, cabe señalar que la sola presentación de las notas de crédito no permite acreditar las operaciones allí consignadas, por lo que al no estar sustentada la emisión de las notas de crédito observadas que originaron una disminución en los ingresos de la recurrente, corresponde mantener el reparo y confirmar la apelada en este extremo.

## **(vii) Costos de ventas no acreditados con documentación fehaciente por S/557 684,00**

Que del Anexo N° 2 y del punto 18 del Anexo N° 4 de la Resolución de Determinación N° (fojas 5274 a 5278), se advierte que la Administración reparó la renta neta del Impuesto a la Renta del ejercicio 2012, por el costo de ventas no acreditado con documentación fehaciente, por S/557 684,00, al considerar que no se acreditó fehacientemente la efectiva realización del servicio de tráfico internacional efectuado por el proveedor amparándose en los artículos 20 y 62 de la Ley del Impuesto a la Renta, en el Reglamento de Comprobantes de Pago y en los Requerimientos N° y sus respectivos resultados.

Que según el artículo 20 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, antes de la modificación efectuada por el Decreto Legislativo N° 1112, la renta bruta está constituida por el conjunto de ingresos afectos al impuesto que se obtuviera en el ejercicio gravable, cuando éstos provienen de la enajenación de bienes, la renta bruta estará dada por la diferencia existente entre el ingreso neto total por dichas operaciones y el costo computable de los bienes enajenados; y según el quinto párrafo del mismo artículo por costo computable de los bienes enajenados, se entiende el costo de adquisición, producción o construcción, o, en su caso, el valor de ingreso al patrimonio o valor en el último inventario determinado conforme a ley, ajustados de acuerdo a las normas de ajuste por inflación con incidencia tributaria.

Que en las Resoluciones N° 01145-1-2005 y 03379-4-2006, entre otras, se ha establecido que para tener derecho al crédito fiscal o a la deducción de costos o gastos, no basta acreditar que se cuenta con los comprobantes de pago que respalden las operaciones efectuadas ni con su registro contable, sino que fundamentalmente es necesario demostrar que dichos comprobantes corresponden a operaciones existentes, es decir, que se produjeron en la realidad. Asimismo, las Resoluciones N° 00120-5-2002 y 03708-1-2004, entre otras, señalan que los contribuyentes deben mantener al menos un nivel mínimo indispensable de elementos de prueba que acrediten que los comprobantes que sustentan su derecho correspondan a operaciones reales.

Que en las Resoluciones N° 08171-8-2015 y 06011-3-2010, se ha señalado que para determinar la fehaciencia de las operaciones realizadas por los deudores tributarios es necesario que en principio se acredite la realidad de las transacciones realizadas directamente con sus proveedores, las que pueden sustentarse, entre otros, con la documentación que demuestre haber recibido los bienes, tratándose de operaciones de compra de bienes o, en su caso, con indicios razonables de la efectiva prestación de los servicios que señalan haber recibido.

Que de acuerdo con lo expuesto para sustentar válidamente la deducción del costo para efecto del Impuesto a la Renta, no resulta suficiente la presentación de los comprobantes de pago emitidos conforme a ley, ni su registro contable, sino que ellos deben corresponder a operaciones fehacientes realizadas por los compradores con sus proveedores, para lo cual es necesario demostrar con la documentación pertinente indicios razonables de la venta de los bienes recibidos o la efectiva prestación de los servicios.

Que mediante el punto 1 del Anexo N° 01 al Requerimiento N° (foja 4773), la Administración solicitó a la recurrente que sustente y acredite, entre otros, el cargo realizado a la cuenta contable 694192 - Tráfico de Minutos correspondiente al servicio de tráfico internacional efectuado por el proveedor no domiciliado por S/557 684,00, para lo cual debía sustentar con documentación pertinente, entre otros, la fehaciencia de los costos señalados o la prestación de los servicios, y su deducción para efectos del Impuesto a la Renta, tales como comprobantes de pago, asientos contables,



# Tribunal Fiscal

N° 00358-1-2023

contratos y sus adendas, informes, medios de pago, trabajos realizados, actas u otros, órdenes de servicios o de compras, presupuestos, guías de remisión y/o transportista, entre otros.

Que en el punto 1.4 del Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° (fojas 4750 a 4754), la Administración dio cuenta de la respuesta y documentación presentada por la recurrente, vinculado al servicio de tráfico internacional; y dejó constancia que si bien la recurrente presentó (i) el Invoice N° 9132012 del 13 de setiembre de 2012; (ii) una nota de operación del Banco Scotiabank que contiene una orden de pago Parcial; y (iii) un correo electrónico de aprobación; sin embargo, no exhibió medios de pago, orden de compra, el detalle correspondiente a los cargos por "prepagos para", el detalle de los minutos telefónicos consumidos, fecha y lugar del consumo, actas de conciliación y/o conformidad y/o cualquier otra evidencia que demostrara la efectiva realización del hecho generador; por lo que reparó S/557 684,00 al considerar que el costo de ventas no fue acreditado con documentación fehaciente.

Que mediante el punto 23 del Anexo N° 01 al Requerimiento N° emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario (foja 4968), la Administración comunicó a la recurrente la observación descrita en el considerando anterior a fin que formulara sus descargos respectivos.

Que en el punto 7.5 del Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° (fojas 4865 a 4871), la Administración indicó que la recurrente no presentó información adicional alguna que desvirtuara las observaciones realizadas, por lo que mantuvo el reparo por costo no acreditado con documentación fehaciente, por S/557 684,00, según el detalle del Anexo N° 19 al resultado de tal requerimiento (foja 4812).

Que conforme se verifica del punto 18 del Anexo N° 4 a la Resolución de Determinación N° (foja 5274), la Administración reproduce como sustento de la emisión del citado valor, las conclusiones arribadas en los resultados de los Requerimientos N° respecto a que el motivo determinante del reparo fue que el costo no fue acreditado con documentación fehaciente (fehaciencia del costo).

Que sin embargo, de la revisión de la resolución apelada (foja 6414), se advierte que la Administración señaló: *"Que al respecto, cabe reiterar que para que un costo sea deducible para efectos del Impuesto a la Renta, debe demostrarse que éste es fehaciente, así como acreditarse el uso de medios de pago, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 20 de la Ley del impuesto a la Renta y el artículo 8 de la Ley N° 28194"*; es decir a su análisis adicionó al reparo formulado en fiscalización el fundamento que se debía acreditar el uso de medios de pago para aceptar la deducción del costo reparado.

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

Que cabe señalar que si bien la Administración tiene la potestad de realizar un nuevo examen completo de los aspectos del asunto controvertido, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 127 del Código Tributario, ello no la facultaba a adicionar un nuevo fundamento.

Que en tal sentido, toda vez que en la resolución apelada la Administración adicionó el aludido fundamento del reparo bajo análisis, manteniendo dicho reparo bajo aspectos que no habían sido considerados en el valor materia de impugnación, lo que no se ajusta a lo dispuesto por el aludido artículo 127, prescindió del procedimiento legal establecido, de conformidad con el numeral 2 del artículo 109 del Código Tributario, procede declarar la nulidad de la resolución apelada en cuanto a la adición de fundamento efectuada.

Que asimismo cabe acotar, que contrariamente a lo señalado por la recurrente, la Administración no ha observado la deducibilidad del referido servicio de tráfico internacional al amparo del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, sino que sostiene que, a efecto de reconocerlo, dicho servicio debía encontrarse debidamente sustentado (fehaciencia), no habiendo cuestionado que no cumpla con el principio de



# Tribunal Fiscal

N° 00358-1-2023

causalidad, por lo que la nulidad invocada por la recurrente al respecto, no resulta atendible.

Que por lo señalado, corresponde analizar el reparo por costo no acreditado con documentación fehaciente, tal como fue establecido en la Resolución de Determinación N° \_\_\_\_\_, según lo expuesto; en ese sentido, la Administración ha señalado que el reparo ha sido efectuado al no haber la recurrente acreditado la fehaciencia del costo de ventas sustentado en el Invoice N° 9132012 emitido por S/557 684,00, precisando que a fin de acreditar la deducción del costo correspondía al contribuyente acreditar la fehaciencia de las operaciones objeto de deducción, siendo que además del registro contable y el comprobante de pago se debía demostrar con otros documentos probatorios los indicios razonables de la realización de la operación, tales como el detalle correspondiente a los cargos por "prepagos para \_\_\_\_\_", el detalle de los minutos telefónicos consumidos, fecha y lugar del consumo, actas de conciliación y/o conformidad y/o cualquier otra evidencia que demostrara la efectiva realización de la operación; lo que a criterio de la Administración, la recurrente no cumplió conforme con los Resultados de los Requerimientos N° \_\_\_\_\_

Que a fin de sustentar el servicio de tráfico internacional observado, la recurrente presentó el Invoice N° 9132012 (foja 2294) emitido por el proveedor \_\_\_\_\_ el 13 de setiembre de 2012, por concepto de "Prepayment Charges for \_\_\_\_\_ - Cargos por pago anticipado para \_\_\_\_\_", por \$214 000,00 (S/557 684,00), así como el documento denominado "Nota de Operación" del Banco Scotiabank que contiene una orden de pago al citado proveedor por \$196 909,97 (foja 2292).

Que cabe señalar que conforme con el criterio jurisprudencial antes glosado, no basta con acreditar que se cuenta con los comprobantes de pago observados ni que estos se encuentren registrados, sino que es necesario que la recurrente acredite que tales operaciones se efectuaron en la realidad con documentación suficiente que sustente su dicho, por lo que la citada factura y el respectivo documento de pago parcial, no sustentan fehacientemente la prestación del servicio consignado en el comprobante de pago.

Que de otro lado, se tiene la impresión del correo electrónico de 28 de setiembre de 2012, que según la recurrente evidenciaría la efectiva prestación del servicio observado (foja 2293).

Que revisado el correo electrónico presentado se aprecia que consignan como asunto «Notificar aprobación IBASIS / 09-2012 (PER/FACT\_ITX#1344 » y, contrario a lo que señala la recurrente, se trata de comunicaciones entre \_\_\_\_\_ en la que se coordina la aprobación del Invoice N° 9132012, centro de costo y cuenta contable, entre otros datos, de lo cual no puede concluirse que estas comunicaciones estén referidas al servicio materia de reparo y tampoco evidencian la prestación de servicios por parte del proveedor a la recurrente.

Que por otro lado, en la instancia de reclamación<sup>4</sup> (foja 5897), la recurrente presentó un medio magnético que contiene el archivo en Excel "IBASIS - Soporte a Pagar 092012" que contiene información de la fecha de la llamada desde el 13 de agosto hasta el 30 de setiembre de 2012, el operador, la localidad de origen, la localidad de destino, el operador switch, la tarifa por minuto, los minutos consumidos y el importe final; y si bien dicho archivo identifica las llamadas ocurridas en dicho periodo por el proveedor \_\_\_\_\_ no obstante, la sumatoria de los importes totales no coinciden con el importe de cobro que figura en el Invoice, por lo que le resta fehaciencia, a pesar de que la recurrente indica que para determinar el periodo facturado se debe tener en cuenta solo hasta el 13 de setiembre de 2012.

Que de la evaluación conjunta de la documentación proporcionada por la recurrente no se advierte que hubiera acreditado con documentación suficiente, la efectiva prestación de los servicios que sustentarían los desembolsos registrados como costo en la cuenta observada; en ese sentido corresponde mantener el reparo y confirmar la apelada en este extremo.

<sup>4</sup> En la resolución apelada (foja 6437), la Administración dejó constancia que admitió los medios probatorios ofrecidos en la instancia de reclamación dentro del plazo establecido de conformidad en los artículos 125 y 141 del Código Tributario con relación al reparo por costos de ventas no acreditados con documentación fehaciente, debido a que la deuda contenida en las resoluciones de determinación y multas fue cancelada el 9 de agosto de 2016 según consta en la Ficha Valor (fojas 5499 a 5536); en ese sentido, esta instancia evaluará los citados medios probatorios.



# Tribunal Fiscal

N° 00358-1-2023

Que respecto a lo mencionado por la recurrente, en el extremo que presentaría documentación sustentatoria dentro del plazo probatorio señalado en el artículo 125 del Código Tributario, cabe indicar que en el caso de autos se observa que la recurrente no ha presentado documentación alguna en esta instancia, que sustente dicho reparo, por lo que no corresponde considerar lo alegado por la recurrente en tal sentido.

## **(viii) Depreciación por costo del activo no acreditado fehacientemente por S/967 269,00**

Que del Anexo N° 2 y del punto 19 del Anexo N° 4 de la Resolución de Determinación N° (fojas 5267 a 5274), se advierte que la Administración reparó la depreciación de activos cuyo costo no fue sustentado en el ejercicio 2012, por S/967 269,00, amparándose en los resultados de los Requerimientos N° y citando como base legal el inciso f) del artículo 37 y los artículos 38 y 41 de la Ley del Impuesto a la Renta y el artículo 22 de su reglamento, entre otros.

Que el primer párrafo y el inciso f) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, disponen que a fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, en tanto que la deducción no esté expresamente prohibida por esta ley, siendo en consecuencia deducibles las depreciaciones por desgaste u obsolescencia de los bienes del activo fijo y las mermas y desmedros de existencias debidamente acreditados.

Que de acuerdo con el artículo 38 de la citada ley el desgaste o agotamiento que sufran los bienes del activo fijo que los contribuyentes utilicen en negocios, industria, profesión u otras actividades productoras de rentas gravadas de tercera categoría, se compensará mediante la deducción por las depreciaciones admitidas en esta ley. Por su parte, el artículo 41 de la misma ley señala que las depreciaciones se calcularán sobre el valor de adquisición o producción de los bienes o sobre los valores que resulten del ajuste por inflación del balance efectuado conforme a las disposiciones legales en vigencia. A dicho valor se agregará, en su caso, el de las mejoras incorporadas con carácter permanente.

Que por su parte, según el inciso c) del artículo 22 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 122-94-EF, las depreciaciones se computarán a partir del mes en que los bienes sean utilizados en la generación de rentas gravadas.

Que el inciso f) del aludido artículo, sustituido por el Decreto Supremo N° 134-2004-EF, establece que los deudores tributarios deberán llevar un control permanente de los bienes del activo fijo en el Registro de Activos Fijos. La SUNAT mediante Resolución de Superintendencia determinará los requisitos, características, contenido, forma y condiciones en que deberá llevarse el citado Registro.

Que la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) N° 16 - Inmuebles, Maquinaria y Equipo<sup>5</sup>, indica que una partida de inmuebles, maquinarias y equipo que reúne los requisitos para ser reconocida como un activo debe inicialmente ser medida a su costo, que comprende su precio de compra, incluyendo los derechos de importación y los correspondientes impuestos no reembolsables, así como cualquier costo atribuible directamente al activo para ponerlo en condiciones de operación para su uso esperado.

Que este Tribunal en la Resolución N° 12003-8-2016 ha señalado que la depreciación debe encontrarse contabilizada dentro del ejercicio gravable en los libros y registros contables correspondientes y calcularse sobre el valor de adquisición o producción o el resultante del ajuste integral por inflación del balance y como documentación sustentatoria de la depreciación, los contribuyentes podrían presentar los documentos que acrediten la titularidad de los activos, su valor y fecha de adquisición o producción, un Registro Auxiliar de Control de Activo Fijo u otro registro de control en el que se detalle de cada activo fijo, el costo de adquisición, los ajustes por diferencias de cambio, las mejoras de carácter permanente (costos posteriores), los ajustes por efecto de la inflación y el valor neto de los bienes, entre otros documentos.

Que este Tribunal en las Resoluciones N° 03168-5-2003, 18285-1-2013 y 01425-10-2015, entre otras, ha indicado que, si bien no todos los gastos deben estar sustentados con comprobantes de pago, como es el

<sup>5</sup> La NIC 16 (modificada en 2003) fue oficializada por la Resolución N° 034-2005-EF/93.01 publicada el 2 de marzo de 2005.



# Tribunal Fiscal

N° 00358-1-2023

caso de la depreciación, provisiones por cuentas de cobranza dudosa y remuneraciones, estos deben encontrarse sustentados con documentación que evidencie su existencia.

Que asimismo, este Tribunal ha señalado en las Resoluciones N° 06263-2-2005 y 00396-3-2011, entre otras, que los contribuyentes del Impuesto a la Renta podían acreditar el costo de adquisición, producción o ingreso al patrimonio, con cualquier otra documentación fehaciente, en la medida que esta permitiera conocer su existencia e importes y no necesariamente con comprobantes de pago emitidos acorde con las normas tributarias sobre la materia y, que no obstante, ante la ausencia de aquella documentación fehaciente o ante la insuficiencia de esta para probar la cuantía y veracidad del costo de ventas, podía considerarse a este como no sustentado.

Que de acuerdo con lo señalado por este Tribunal a través de la Resolución N° 00812-2-2016, la sola anotación en los registros contables no resulta suficiente para acreditar el valor de los bienes de los activos fijos, ya que debe ser sustentado con la documentación pertinente, correspondiendo a la recurrente la carga de la prueba, no a la Administración.

Que asimismo, en la Resolución N° 11322-3-2007, este Tribunal señaló, sobre la obligación de conservar los comprobantes de pago de las adquisiciones de los bienes –que incluye los activos fijos–, que de conformidad con el numeral 7 del artículo 87 del Código Tributario, los deudores tributarios están obligados a conservar los libros y registros, llevados en sistema manual o mecanizado, así como los documentos y antecedentes de las operaciones o situaciones que constituyan hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias o que estén relacionadas con ellas mientras el tributo no esté prescrito; indicándose además, que de conformidad con el criterio contenido en la Resolución N° 03709-1-2006, la obligación de los contribuyentes de conservar la información y documentación contable correspondiente a tributos respecto de los cuales no haya prescrito la facultad de determinación de la Administración, incluye la documentación que corresponda a situaciones anteriores al ejercicio fiscalizado pero que guarden una relación directa, lógica y temporal con la determinación de la obligación tributaria no prescrita.

Que como se observa de las normas citadas y criterios expuestos, la depreciación se debe calcular sobre el valor de adquisición o producción de los bienes o sobre el valor que resulte del ajuste por inflación del balance efectuado, conforme con las disposiciones legales aplicables al caso de autos, los cuales deben ser debidamente acreditados por los contribuyentes.

Que en ese sentido, resulta indispensable contar con los documentos que acrediten la adquisición de los bienes del activo fijo, ya que a partir de ello se puede conocer que los contribuyentes son titulares de los bienes y que los han utilizado en la generación de la renta gravada, así como conocer el valor de su adquisición, monto a partir del cual se puede calcular la depreciación.

Que mediante el punto 2 del Anexo N° 01 al Requerimiento N° (foja 4772), la Administración solicitó a la recurrente exhibir la documentación que sustente el costo computable de los elementos del activo fijo señalados en el Anexo N° 3 adjunto al citado requerimiento (foja 4768), tales como comprobantes de pago, informes, medios de pago, vouchers, comunicación comercial, contratos y sus adendas, presupuestos, órdenes de servicios o de compras, asientos contables, entre otros que corresponda a dichos activos.

Que en el punto 2.1 del Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° (fojas 4744 a 4748), la Administración dejó constancia que la recurrente no presentó comprobantes de pago, guías de remisión, informes, vouchers, comunicación comercial, contratos y sus adendas, presupuestos, declaraciones únicas de aduanas, órdenes de compras, u otra documentación que corresponda a los activos detallados en el Anexo N° 3 del Requerimiento N° , por lo que reparó la depreciación de dichos activos cuyo costo no fue sustentado, por S/967 269,00.

Que mediante el punto 25 del Anexo N° 01 al Requerimiento N° emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario (foja 4968), la Administración comunicó a la recurrente la observación descrita en el considerando anterior a fin que formulara sus descargos respectivos.



# Tribunal Fiscal

N° 00358-1-2023

Que en el punto 9.1 del Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° (fojas 4846 a 4854), la Administración dejó constancia que la recurrente presentó la relación de activos fijos requeridos indicando la razón o motivo de uso de los mismos, así como fotografías alegando que corresponden a los activos fijos requeridos; no obstante, indicó que la recurrente no presentó los comprobantes de pago, guías de remisión, informes, vouchers, comunicación comercial, contratos y sus adendas, presupuestos, declaraciones únicas de aduanas, órdenes de compras, u otra documentación que sustente el costo computable de los activos fijos detallados en el Anexo N° 22 adjunto al referido resultado (fojas 4807 y 4808) y por ende que se demuestre la existencia de dichos activos fijos requeridos, por lo que mantuvo el reparo por S/967 269,00.

Que de autos se aprecia que la Administración reparó la depreciación relacionada a los bienes del activo fijo del ejercicio 2012 por S/967 269,00, registrada en la Cuenta 68, pues la recurrente no acreditó el costo de adquisición de tales bienes con los respectivos comprobantes de pago u otra documentación fehaciente.

Que previamente al análisis de fondo, respecto a los alegatos de la recurrente relativos a que no estaba obligada a presentar documentación que sustentara el costo de adquisición de bienes, dada su antigüedad, puesto que a la fecha en que se realizó la fiscalización ya había prescrito la facultad de la Administración para solicitar información relativa a dichos ejercicios, cabe indicar que en las Resoluciones N° 0100-5-2004, 06629-1-2005 y 03272-3-2009, entre otras, este Tribunal ha establecido que la facultad de fiscalización estará sujeta a los plazos de prescripción señalados en el artículo 43 del Código Tributario en función de la obligación tributaria que, a través de ella, se pretende determinar (y cobrar), habiendo admitido la posibilidad de que la facultad de fiscalización se ejerza con prescindencia de si los hechos y situaciones que están siendo fiscalizados, se hubieran producido en un período distinto al que esta corresponde, poniendo de manifiesto que en tanto exista un aspecto que se encuentra vinculado directa, lógica y temporalmente con el hecho verificado, ello faculta a la acción de verificación de la Administración en períodos prescritos. En atención al criterio anotado y de lo actuado en autos, se tiene que la Administración se encontraba facultada a revisar y evaluar la información y/o documentación relativa a ejercicios anteriores al 2012, inclusive respecto de períodos prescritos, en tanto, con ello no pretenda determinar y cobrar las obligaciones tributarias de estos últimos períodos, sino que su objetivo sea establecer correctamente las obligaciones tributarias respecto del que no operó la prescripción, como ha sucedido en el caso de autos; por lo que carece de sustento lo argumentado en contrario por la recurrente.

Que según lo expuesto precedentemente, se aprecia que la Administración reparó la depreciación relacionada a los bienes del activo fijo detallados en el Anexo N° 22 al citado Resultado de Requerimiento (fojas 4807 y 4808), dado que la recurrente no acreditó el costo computable de dichos bienes con los respectivos comprobantes de pago u otra documentación adicional.

Que de autos se advierte que en la etapa de fiscalización, la recurrente presentó un cuadro denominado "Anexo XX" (foja 2407), en el que se aprecia la relación de activos fijos cuya depreciación fue observada indicando la razón o motivo de uso de cada uno de dichos bienes, sin embargo, dicho documento no sustenta el costo de adquisición de los referidos activos; asimismo adjuntó fotografías (fojas 2371 a 2406), que la recurrente alegó correspondían a los activos fijos requeridos, no obstante, dichas fotografías no permiten identificar que se traten de los mismos activos fijos observados.

Que en la instancia de reclamación mediante escrito ampliatorio de 19 de agosto de 2020, la recurrente presentó un cuadro denominado "Anexo 1 Listado de los medios de prueba" (fojas 5891 a 5896), que contiene la relación detallada de los medios probatorios presentados tales como comprobantes de pago, órdenes de compra, medios de pago, estados de cuenta corriente, guías de remisión y otra documentación adicional (fojas 5539 a 5890), siendo que de su revisión y evaluación conjunta de la referida documentación efectuada por la Administración, concluyó que no se podía establecer la correspondencia de dichos medios probatorios con los activos fijos observados, por lo que se mantuvo el reparo en dicha instancia<sup>6</sup>.

<sup>6</sup> En la resolución apelada (foja 6437), la Administración dejó constancia que admitió los medios probatorios ofrecidos en la instancia de reclamación dentro del plazo establecido de conformidad en los artículos 125 y 141 del Código Tributario con relación al reparo por depreciación por costo del activo no acreditado fehacientemente, debido a que la deuda contenida en





# Tribunal Fiscal

N° 00358-1-2023

Que en tal sentido, la controversia radica en establecer si con la documentación sustentatoria presentada en la etapa de fiscalización y en la instancia de reclamación, se encuentra acreditado el costo computable de los activos fijos observados que originó el reparo de la Administración.

Que en el Anexo N° 22 al Resultado del Requerimiento N° \_\_\_\_\_ que sustenta el reparo determinado en la Resolución de Determinación N° \_\_\_\_\_ (foja 4808), se aprecia que la Administración reparó la depreciación deducida por la recurrente en el ejercicio 2012 al considerar que no sustentó el costo computable de los activos con código: **(a)** S/N - OD/33, **(b)** RC10-008 - Valorización N° 01 menos adelanto, **(c)** 04-102 - 25% obra (Reclasif nov) Modif. Llegada y añadir 1 tritubo y 2 vías de 4" tramo A, **(d)** S/N - Valorización N° 01 adicional 01 Tritubo + 1 cámara de la obra, **(e)** JE/927(nov) - Celdas para áreas comunes (Telehouse), **(f)** RC01-205 - Fibra Óptica 72 pelos, **(g)** JE2182/05 - Reubicación G:E, **(h)** JE2182/05 - Reubicación G:E, **(i)** 33518 - Fibra Óptica, **(j)** RC05-213 - Guía de Onda rígido y codos, **(k)** 9217 - 28 E1's ETCS, **(l)** 9824 - 14 Interfase, **(m)** 10336 - Ampliación C, **(n)** 11579 - Plataforma Q, **(o)** 12094 - Eq. Central, **(p)** 12549 - Término Obra, **(q)** 12553 - Término Obra, **(r)** 12664 - SOFTSWITC 50, **(s)** 12789 - IMPSAT S.A, **(t)** 12839 - IMPSAT ARGEN, **(u)** 12987 - IMPSAT S.A., **(v)** 13247 - ELIMPAR, **(w)** 13501 - RT00971, **(x)** 13502 - RT00971, **(y)** 21701 - IMPSAT PERU, **(z)** 23092 - RECLS 170501, **(aa)** 23619 - MEDIANT3000, **(bb)** 30399 - VSW-BASE-SYS, **(cc)** 31428 - SIP WIEW NET, **(dd)** 32020 - K000002-0004, **(ee)** 33376 - Activo, **(ff)** 33488 - Canalización, **(gg)** 34100 - Obras civiles, **(hh)** 34108 - MG8000/REDUN, y **(ii)** 34443 - MEDIANT3000.

Que a fin de sustentar el costo computable de los activos fijos con código RC10-008, 04-102, S/N - Valorización N° 01 adicional 01 Tritubo + 1 cámara de la obra y JE/927(nov), la recurrente presentó el documento denominado "Cuadro de Activo Fijo ajustado al 31 de diciembre de 2000" (fojas 5566, 5586 y 5590) que hace referencia a las Facturas N° 001-04326, 001-20438, 001-20974, 003-41753 y 003-41256.

Que de la Factura N° 001-04326 (foja 5567), se aprecia que fue emitida por el proveedor \_\_\_\_\_ por Valorización N° 01 menos adelanto por \$217 745,39 más IGV (en soles S/758 407,19<sup>7</sup> más IGV), datos que se encuentran relacionados con el activo con código RC10-008 consignado en el Anexo N° 22 al Resultado del Requerimiento N° \_\_\_\_\_. Asimismo, se observa de fojas 5558 a 5565, que la recurrente presentó los documentos denominados "Valorización No 01 al 30 de junio de 2000", "Valorización N° 01 Resumen" y "Cuadro de Resumen de Valorizaciones al 30 de junio de 2000" y las comunicaciones entre aquella y el proveedor por la remisión de la valorización N° 01, documentación que se encuentra relacionada con la Valorización N° 01 por la construcción de su sede corporativa, y adjuntó el estado de cuenta bancaria que refleja el pago de la factura en mención.

Que en relación con la Factura N° 001-20438 (foja 5582), se advierte que fue emitida por el proveedor \_\_\_\_\_ por concepto de 25% obra (Reclasif nov) Modif. Llegada y añadir 1 tritubo y 2 vías de 4" tramo A por \$122 014,40 más IGV (en soles S/425 098,17<sup>8</sup> más IGV), datos que se encuentran relacionados con el activo con código 04-102 consignado en el Anexo N° 22 al Resultado del Requerimiento N° \_\_\_\_\_. Asimismo, se observa a fojas 5578 y 5579, que la recurrente presentó la comunicación entre aquella y el proveedor por la remisión de la citada factura, y adjuntó el estado de cuenta bancaria que refleja el pago de la factura en mención.

Que en cuanto a la Factura N° 001-20974 (foja 5591), se aprecia que fue emitida por el proveedor \_\_\_\_\_ por concepto de Valorización N° 01 adicional 01 Tritubo + 1 cámara de la obra por \$90 549,10 más IGV (en soles S/314 477,02<sup>9</sup> más IGV), datos que se encuentran relacionados con el activo con código S/N - Valorización N° 01 adicional 01 Tritubo + 1 cámara de la obra, consignado en el Anexo N° 22 al Resultado del Requerimiento N° \_\_\_\_\_.

Que las Facturas N° 003-41256 y 003-41753 (fojas 5584 y 5587), fueron emitidas por \_\_\_\_\_

las resoluciones de determinación y multas fue cancelada el 9 de agosto de 2016 según consta en la Ficha Valor (fojas 5499 a 5536); en ese sentido, esta instancia evaluará los citados medios probatorios.

<sup>7</sup> \$217 745,39 x 3,483 (T.C. del día en que se registró la factura, esto es el 4 de agosto de 2000).

<sup>8</sup> \$122 014,40 x 3,484 (T.C. del día en que se emitió la factura, esto es el 10 de julio de 2000).

<sup>9</sup> \$90 549,10 x 3,473 (T.C. del día en que se emitió la factura, esto es el 8 de setiembre de 2000).



# Tribunal Fiscal

N° 00358-1-2023

por Fabricación de Celdas Modelo SM6 24 KV y Cargador con Banco de Baterías, cuyos importes ascienden a \$107 574,00 más IGV (en soles S/378 875,63<sup>10</sup> más IGV), datos relacionados con el activo con código JE/927(nov) - Celdas para áreas comunes (Telehouse), consignado en el Anexo N° 22 al Resultado del Requerimiento N° . Asimismo, se observa a fojas 5583 y 5585, que la recurrente presentó los estados de cuenta bancaria que reflejan el pago de las referidas facturas.

Que según lo antes expuesto, de la documentación presentada se aprecia que describe operaciones que pueden relacionarse con las referencias consignadas en las columnas del Anexo N° 22 al Resultado del Requerimiento N° , tales como el detalle del activo fijo (RC10-008 - Valorización N° 01 menos adelanto, 04-102 - 25% obra (Reclasif nov) Modif. llegada y añadir 1 tritubo y 2 vías de 4" tramo A, S/N - Valorización N° 01 adicional 01 Tritubo + 1 cámara de la obra, y JE/927(nov) - Celdas para áreas comunes) y el saldo inicial (S/758 407,19, S/425 098,17, S/314 477,02 y S/378 875,63); por lo que es posible establecer la correspondencia de dichos medios probatorios con los activos fijos observados, siendo además que se aprecia que la recurrente presentó documentación adicional al documento denominado "Cuadro de Activo Fijo ajustado al 31/12/2000" como fueron los comprobantes de pago (fojas 5567, 5582, 5584, 5587 y 5591), que acreditan lo indicado en dicho documento, no resultando atendible lo señalado en sentido contrario por la Administración, por lo que corresponde levantar el reparo y revocar la resolución apelada en el extremo referido a la depreciación de dichos activos fijos.

Que respecto del costo computable del activo fijo con código RC01-205 - Fibra Óptica 72 pelos, la recurrente presentó el documento denominado "Anexos a los Estados Financieros terminados al 31 de diciembre de 2001" (foja 5595) que hace referencia a la Factura N° 41820312 (foja 5593) emitida por el proveedor por Cable Fibra Óptica por \$105 374,94 (en soles es S/371 552,04<sup>11</sup>).

Que sin embargo, del detalle del activo fijo consignado en el Anexo N° 22 al Resultado del Requerimiento N° que hace referencia al código RC01-205 - Fibra Óptica 72 pelos, se consigna como costo del activo el monto de S/628 779,91 del cual parte el cálculo de la depreciación reparada, por lo que se debe considerar que el costo computable fue sustentado con la Factura N° 41820312 hasta por S/371 552,04, correspondiendo levantar en parte el mencionado reparo y revocar la resolución apelada en dicho extremo en cuanto a la depreciación del citado activo fijo.

Que cabe señalar que obra en autos la Proforma Invoice N° 112200 emitida por \$153 502,00; sin embargo, tal documento no acredita el costo del activo al no constituir un comprobante de pago sino una proforma.

Que por los activos fijos S/N - OD/33, JE2182/05 – Reubicación G:E, JE2182/05 - Reubicación G:E, 33518 - Fibra Óptica, RC05-213 - Guía de Onda rígido y codos, 9217 - 28 E1's ETCS, 9824 - 14 Interfase, 10336 - Ampliación C, 11579 - Plataforma Q, 12094 - Eq. Central, 12664 - SOFTSWITC 50, 12789 - IMPSAT SA, 12839 - IMPSAT ARGEN, 12987 - IMPSAT S.A., 13247 - ELIMPAR, 13501 - RT00971, 13502 - RT00971, 21701 - IMPSAT PERU, 23092 - RECLS 170501, 23619 - MEDIANT3000, 30399 - VSW-BASE-SYS, 31428 - SIP WIEW NET, 32020 - K000002-0004, 33376 - Activo, 33488 - Canalización, 34100 - Obras civiles, 34108 - MG8000/REDUN y 34443 - MEDIANT3000, si bien la recurrente a fojas 5597 a 5740 y 5744 a 5896 presentó comprobantes de pago, declaraciones únicas de aduanas, liquidaciones de cobranza, estados de cuenta bancarias, entre otros, no obstante, de la revisión de los documentos denominados "Cuadro de Activo Fijo ajustado al 31 de diciembre de 2000", "Anexos a los Estados Financieros terminados al 31 de diciembre de 2001", "Anexos a los Estados Financieros terminados al 31 de diciembre de 2007" (fojas 5566, 5575, 5586, 5590 y 5595) no es posible establecer la correspondencia de dichos medios probatorios con los activos fijos observados, toda vez que estos últimos no se encuentran anotados y no permite correlacionarlos con los comprobantes de pago presentados, por lo que corresponde confirmar el reparo y la resolución apelada en dicho extremo en cuanto a la depreciación de los referidos activos fijos.

Que con relación con el costo computable de los activos fijos con código 12549 - Término Obra y 12553 - Término Obra, la recurrente presentó asientos contables del Libro Diario N° 84708, 84712 y 84714 por

<sup>10</sup> \$107 574,00 x 3,522 (T.C. del día en que se emitió la factura, esto es el 31 de octubre de 2000).

<sup>11</sup> \$105 374,94 X 3,526 (T.C. del día en que se emitió la factura, esto es el 6 de diciembre de 2000).



# Tribunal Fiscal

N° 00358-1-2023

S/297 011,42, S/68 019,73 y S/154 663,80, respectivamente (fojas 5741 a 5743), documentación insuficiente para acreditar el costo computable de dichos activos fijos, por lo que corresponde confirmar el reparo y la resolución apelada en dicho extremo en cuanto a la depreciación de los referidos activos fijos.

Que acerca que la Administración actuó contrariamente a sus actos propios, toda vez que de la fiscalización efectuada durante el ejercicio 2013 concluyó que se había acreditado el costo computable de los activos fijos observados; cabe precisar que ello no resulta atendible, puesto que su actuación se ha ceñido a las disposiciones establecidas en el procedimiento de fiscalización del ejercicio 2012, siendo que el reparo materia de análisis fue formulado en base a los argumentos y pruebas que presentó el recurrente en la fiscalización del Impuesto a la Renta del ejercicio 2012, resultando arreglado a ley que la Administración hubiera requerido que se acredite con la documentación correspondiente el costo de los activos fijos, encontrándose la recurrente obligada a hacerlo, advirtiéndose que lo hizo parcialmente, no siendo relevante para el caso de autos lo alegado por la recurrente respecto a que en la fiscalización correspondiente a un ejercicio posterior (ejercicio 2013), que no es materia de verificación en el caso de autos, habría presentado documentación que fue validada por la Administración para sustentar el costo computable de los activos.

Que asimismo, de acuerdo al principio de Principio de buena fe procedimental, recogido en el numeral 1.8 del Artículo IV del Texto Único Ordenado de la Ley N° 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General, la autoridad administrativa, los administrados, sus representantes o abogados y, en general, todos los partícipes del procedimiento, realizan sus respectivos actos procedimentales guiados por el respeto mutuo, la colaboración y la buena fe. La autoridad administrativa no puede actuar contra sus propios actos, salvo los supuestos de revisión de oficio contemplados en la presente Ley. Ninguna regulación del procedimiento administrativo puede interpretarse de modo tal que ampare alguna conducta contra la buena fe procedimental.

Que la referida disposición supone la existencia de un acto inicial emitido por la Administración, que no puede ser modificado o contradicho por un acto posterior de la propia Administración, a no ser que se enmarcara en las normas pertinentes dispuestas para ello. En ese sentido, no resulta pertinente la alegación de la recurrente mediante la que pretende que prevalezca el acto posterior (determinación efectuada por la Administración en el ejercicio 2013), que contradice al acto inicial (determinación efectuada por el ejercicio 2012) que es materia de autos.

- (ix) a (xv) **Gastos no acreditados con documentación fehaciente por S/10 000,00, S/158 187,00, S/72 409,00, S/71 294,00, S/142 563,00, S/59 724,00 y S/14 720,00**  
(xvi) a (xviii) **Costos no acreditados con documentación fehaciente por S/224 407,00, S/273 758,00 y S/45 078,00**

Que el artículo 20 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, define al costo de adquisición como la contraprestación pagada por el bien adquirido, incrementada en las mejoras incorporadas con carácter permanente y los gastos incurridos con motivo de su compra tales como: fletes, seguros, gastos de despacho, derechos aduaneros, instalación, montaje, comisiones normales, incluyendo las pagadas por el enajenante con motivo de la adquisición o enajenación de bienes, gastos notariales, impuestos y derechos pagados por el enajenante y otros gastos que resulten necesarios para colocar a los bienes en condiciones de ser usados, enajenados o aprovechados económicamente. En ningún caso los intereses formarán parte del costo de adquisición.

Que de conformidad con lo dispuesto por el primer párrafo del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, a fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, en tanto la deducción no esté prohibida por ley; y el último párrafo de este artículo señala que para determinar que los gastos sean necesarios para producir y mantener la fuente, estos deben 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.

Que de otro lado, este Tribunal en las Resoluciones N° 03851-4-2008 y 12659-2-2008, entre otras, ha señalado que para tener derecho a deducir un costo o gasto no sólo se debe acreditar que se cuenta con



# Tribunal Fiscal

N° 00358-1-2023

los comprobantes de pago que respalden las operaciones realizadas y que se ha efectuado su registro contable, sino que se debe demostrar que en efecto éstas se han realizado, siendo que para ello es necesario en principio que los contribuyentes acrediten con documentación e indicios razonables, la realidad de las transacciones realizadas con sus proveedores.

Que asimismo, las Resoluciones N° 00434-3-2010 y 06011-3-2010 han señalado 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 razonables de la efectiva prestación de los servicios que señalan haber recibido.

Que de acuerdo con el criterio vertido por este Tribunal en la Resolución N° 03708-1-2004, entre otras, los contribuyentes deben mantener al menos un nivel mínimo indispensable de elementos de prueba que acrediten que los comprobantes que sustentan su derecho correspondan a operaciones efectuadas en la realidad, al no resultar suficiente la presentación de los comprobantes de pago o su registro.

Que en efecto, a fin de determinar que una operación es fehaciente, se requiere que los contribuyentes, además de exhibir los comprobantes de pago y los registros y libros contables, debe adjuntar documentación que permita corroborar ello, siendo de cargo de la recurrente mantener al menos un nivel mínimo indispensable de elementos de prueba.

## - Gastos no acreditados con documentación fehaciente

Que del Anexo N° 2 y de los puntos 3, 4, 6, 7, 10, 12 y 15 del Anexo N° 4 de la Resolución de Determinación N° (fojas 5286 a 5291, 5300 a 5304, 5308 a 5313, 5329 a 5346 y 5350 a 5360), se advierte que la Administración reparó la renta neta del Impuesto a la Renta del ejercicio 2012, por gastos no acreditados con documentación fehaciente, por S/10 000,00, S/158 187,00, S/72 409,00, S/71 294,00, S/142 563,00, S/59 724,00 y S/14 720,00, señalando como sustento los resultados de los Requerimientos N° y como base legal el primer párrafo del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, como se muestra a continuación:

GASTOS NO ACREDITADOS CON DOCUMENTACION FEHACIENTE	Importe	Total
<b>Gastos no acreditados con documentación fehaciente</b> <b>Punto 1.1 del Anexo N° 1 del Resultado del Requerimiento N°</b>		<b>S/10 000,00</b>
1. Taller de Formación de Facilitadores Internos	S/10 000,00	
<b>Gastos no acreditados con documentación fehaciente</b> <b>Punto 1.3 del Anexo N° 1 del Resultado del Requerimiento N°</b>		<b>S/158 187,00</b>
2. Curso de Entrenamiento Lambda Unite Multiservice Switch	S/53 019,00	
3. Curso de Capacitación y Programa de Liderazgo	S/46 764,00 <sup>12</sup>	
4. Servicios de Asesoramiento en Salud Ocupacional	S/27 000,00 <sup>13</sup>	
5. Full día de integración más servicio de bebidas adicionales	S/10 900,00	
6. Almuerzo de Fin de Año	S/20 504,00	
<b>Gastos no acreditados con documentación fehaciente</b> <b>Punto 2.1 del Anexo N° 1 del Resultado del Requerimiento N°</b>		<b>S/72 409,00</b>
7. Servicios Liq. impuesto 2012	S/5 000,00	
8. Prov. Nov 12	S/6 027,92	
9. Prov. Nov 12 E Samanez Nov 1 Fco	S/7 330,88	
10. Prov. Saldo Rev. Rta Anual 2012	S/5 550,00	
11. Gasto Legal	S/5 876,20	
12. Provisión Asesoría Impositiva Liq.2012/011146	S/11 948,88	
13. Prov. Alquiler Nodos Julio 11 Nodo Chincha Centro	S/1 050,00	
14. Potenc. 2KVA	S/1 591,20	
15. Espacio Gabinete	S/1 644,24	
16. Reclas. Cta. Storedata May12 Upgrade Storage Hit.	S/3 827,71	

<sup>12</sup> Monto conformado por S/10,392,00, S/25 980,00 y S/10 392,00.

<sup>13</sup> Monto conformado por S/4 500,00, S/4 500,00, S/4 500,00, S/4 500,00, S/4 500,00 y S/4 500,00.



# Tribunal Fiscal

N° 00358-1-2023

17. Reclas. Cta. Storedata May12 Upgrade Storage	S/3 937,08	
18. Reclas. Cta. Storedata May12 Servicio de Arrend.	S/7 373,12	
19. Prov. Amex D. Passalacqua USD Dic12 Amex Passalacqua	S/3 691,40	
20. Provisión Opex soles (MF) Mantntno fibra ILO	S/7 560,00	
<b>Gastos no acreditados con documentación fehaciente</b>		
<b>Punto 2.2 del Anexo N° 1 del Resultado del Requerimiento N°</b>		<b>S/71 294,00</b>
21. Pasaje Lima-Houston-Lima (Phoenix) del 11 al 18 de marzo de 2012	S/3 024,54	
22. Pasaje Lima-Atlanta-Washington- Lima del 12 al 18 de agosto de 2012	S/3 101,34	
23. Pasaje Lima-Miami-Chicago-Lima del 12 al 17 de mayo del 2012	S/3 725,10	
24. Pasaje Lima-Madrid-London-Madrid-Lima del 4 al 12 de agosto de 2012	S/5 396,10	
25. Pasaje Lima-Toronto-Montreal-Toronto-Lima del 28 al 31 de agosto de 2012	S/7 756,19	
26. Venta de un espacio publicitario a todo color en el Suplemento especial Petroperú 43 años	S/2 385,00	
27. Mochila con ruedas y cartuchera en tetro kodra y polo 20 al 100% algodón, con logo a full color	S/3 105,00	
28. Cena por 33 personas orden de compra 06 3636	S/3 277,96	
29. Participante como Auspiciador Silver en el Evento Common Day Advisor 2012	S/3 921,00	
30. Banner superior 728x98 - Cio Perú segundo trimestre 2012	S/4 032,50	
31. Banner superior 728x98 - Cio Perú primer trimestre 2012 OC 06 3457	S/4,068,79	
32. Levantamiento de información en edificios corporativos (Centro de Lima) OC 1208	S/27 500,00	
<b>Gastos no acreditados con documentación fehaciente</b>		
<b>Punto 4.1 del Anexo N° 1 del Resultado del Requerimiento N°</b>		<b>S/142 563,00</b>
33. Provisión energía diciembre 12 luz data center	S/59 111,66	
34. Servicio AV-AS	S/6 398,56	
35. Servicio AV-AS	S/6 690,62	
36. servi Dic	S/8 057,54	
37. servi May	S/8 156,48	
38. Enterprise comunicati managed IP PBX -	S/9 902,85	
39. Reclasificación centro de costo mantenimiento UPS	S/23 880,82	
40. Provisión OSIPTEL diciembre 12 cuota osiptel dic 12	S/5 904,00	
41. MTC canon portador radio	S/7 230,24	
42. MTC canon portador radio	S/7 230,24	
<b>Gastos no acreditados con documentación fehaciente</b>		
<b>Punto 2.1 del Anexo N° 1 del Resultado del Requerimiento N°</b>		<b>S/59 724,00</b>
43. Americas Solution Abono Cap Int GCAS 3	S/13 540,25	
44. de PE Suministro de 700 GI	S/11 368,00	
45. Mantnt Backhaul Obra	S/8 345,99	
46. silver-supp-flrsty	S/6 852,76	
47. S.A. Servicio de hosting	S/6 546,40	
48. Ing. del medio ambiente - IMSS Medición ruido ambiente	S/4 500,00	
49. INC TPM Cisco DIC	S/4 370,51	
50. SA PV Servicio de HOUSING	S/4 200,00	
<b>Gastos no acreditados con documentación fehaciente</b>		
<b>Punto 1.1 del Anexo N° 1 del Resultado del Requerimiento N°</b>		<b>S/14 720,00</b>
51. Viaje a Argentina de del 2 al 12 de febrero de 2012	S/3 216,94	
52. Almuerzo del Día del Periodista	S/11 502,92	

Que mediante los puntos 1, 2, 3 y 4 de los Anexos N° 01 a los Requerimientos N° (fojas 4531, 4661, 4662, 4725 a 4727, 4772 y 4773), a efecto de verificar los cargos realizados a las cuentas de gastos diversos que se detallan en los Anexos N° 02, 03 y 11 de tales requerimientos (fojas 4524 a 4530, 4614, 4615, 4720 y 4769 a 4771), la Administración solicitó a la recurrente exhibir los comprobantes de pago originales, acreditar que se trate de gastos necesarios para producir y mantener la fuente generadora de renta gravada, explicando por escrito e indicando la base legal respectiva y adjuntando la documentación original, tales como contratos, documentos específicos emitidos en su oportunidad, expresión contable, cancelaciones, estados de cuenta, entre otros. Asimismo, debía presentar los documentos que acrediten fehacientemente el destino y el beneficiario del gasto, y que a fin de sustentar debidamente los cargos a las cuentas de resultados, debería tener en cuenta lo siguiente: a) Los comprobantes de pago debían ser identificados plenamente con los importes cargados a la cuenta de gastos consignados en el anexo mencionado; b) Si los cargos correspondían a varios comprobantes incluido el solicitado, debería discriminar el total para visualizar lo solicitado; y, c) Exhibir el documento que acredite el pago en efectivo y/o cheque y/o abono en cuenta



# Tribunal Fiscal

N° 00358-1-2023

bancaria por la cancelación de los proveedores. Invocó los artículos 37, 44 y 57 de la Ley del Impuesto a la Renta, el inciso b) del artículo 25 de su reglamento y el Reglamento de Comprobantes de Pago.

Que del Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° se aprecia lo siguiente:

**- Punto 1.1 del Anexo N° 01**, importe de **S/10 000,00**:

En el punto 1.1 del Anexo N° 01 al aludido resultado (fojas 4516 a 4521), la Administración señaló que requirió a la recurrente acreditar el citado importe registrado en la Cuenta 624101 por Taller de Formación de Facilitadores Internos a cargo del proveedor , con documentación fehaciente el aludido gasto, con los respectivos comprobantes de pago, medios de pago, informes, contratos, orden de servicio, orden de compra y cualquier otra evidencia que demostrara la efectiva prestación de los servicios realizados, y que la recurrente no presentó documento, comprobante de pago o cualquier otro documento que permitiera demostrar la fehaciencia de la operación registrada, por lo que reparó tal importe según el Anexo N° 2.1 adjunto a dicho resultado (foja 4480).

**- Punto 1.3 del Anexo N° 01**, importe de **S/158 187,00**:

En el punto 1.3 del Anexo N° 01 al citado resultado (fojas 4508 a 4514), la Administración señaló que:

- i) Por S/53 018,78 registrado en la Cuenta 624101 por "Curso de Entrenamiento Lambda Unite Multiservice Switch" a cargo del proveedor , requirió a la recurrente acreditar con documentación fehaciente los gastos realizados, entre otros, con medios de pago, informes, contratos, convenios, políticas, programas de capacitación, relación de asistentes a los programas de capacitación y/o entrenamiento, certificados y cualquier otra evidencia que demuestre la efectiva realización del hecho generador, no obstante la recurrente sólo proporcionó la Factura N° 003-013718, la constancia de detracción y la orden de compra, por lo que reparó dicho importe.
- ii) Por S/46 764,00 registrado en la Cuenta 624102 por "Curso de Capacitación y Programa de Liderazgo" a cargo del proveedor , requirió a la recurrente acreditar con documentación fehaciente los gastos realizados, entre otros, con informes, contratos, convenios, políticas, programas de capacitación, relación de asistentes a los programas de capacitación y/o entrenamiento, certificados, fecha y lugar en que se llevó a cabo el curso, orden de servicio, requerimiento de jefes de áreas que lo solicita y cualquier otra evidencia que demuestre la efectiva realización del hecho generador, no obstante la recurrente sólo proporcionó las Facturas N° 001-857 y 001-860, la constancia de detracción y medio de pago, por lo que reparó el citado importe.
- iii) Por S/27 000,00 registrado en la Cuenta 625102 por "Servicios de Asesoramiento en Salud Ocupacional" a cargo del proveedor requirió a la recurrente acreditar con documentación fehaciente los gastos realizados, entre otros, con informes, contratos, convenios, políticas, el plan de los temas a tratar en el asesoramiento, el detalle que contiene los días, lugar y hora en que se prestó el servicio, los trabajadores o áreas que recibieron el asesoramiento y cualquier otra evidencia que demuestre la efectiva realización del hecho generador, no obstante la recurrente sólo proporcionó las Facturas N° 001-000073, 001-000083, 001-000084, 001-000096, 001-000103 y 001-000115, las constancias de detracción y la orden de compra que no señala el área que requirió el servicio, por lo que reparó el citado importe.
- iv) Por S/10 900,00 registrado en la Cuenta 625102 por la realización de Full día de integración más servicio de bebidas adicionales a cargo del proveedor , requirió a la recurrente acreditar con documentación fehaciente los gastos realizados, entre otros, con medios de pago, informes, contratos, acuerdos, políticas, la comunicación a los trabajadores de la realización del evento, el programa a desarrollar en el evento, fotografías, imágenes y cualquier otra evidencia que demuestre la efectiva realización del hecho generador, no obstante la recurrente sólo proporcionó la Factura N° 001-001109 y la orden de compra, por lo que reparó dicho importe.
- v) Por S/20 504,00 registrado en la Cuenta 625102 por "Almuerzo de Fin de Año" a cargo del proveedor requirió a la recurrente acreditar con documentación fehaciente los gastos



# Tribunal Fiscal

N° 00358-1-2023

realizados, entre otros, con medios de pago, informes, contratos, acuerdos, políticas, la comunicación a los trabajadores de la realización del evento, el programa a desarrollar en el evento, fotografías, imágenes y cualquier otra evidencia que demuestre la efectiva realización del hecho generador, no obstante la recurrente sólo proporcionó la Factura N° 001-000500 y la orden de compra, por lo que reparó dicho importe.

**- Punto 2.1 del Anexo N° 01, importe de S/72 409,00:**

En el punto 2.1 del referido resultado (fojas 4496 a 4502), la Administración dejó constancia que respecto del referido importe que comprende: a) Servicios Liq. Impuesto 2012 por S/5 000,00, b) Prov.

Nov 12 por S/6 027,92, c) Prov. Nov 12 E Samanez Nov 1 Fco por S/7 330,88, d) Prov. Saldo Rev. Rta Anual 2012 por S/5 550,00, e) Gasto Legal por S/5 876,20, f) Provisión Asesoría Impositiva Liq.2012/011146 por S/11 948,88, g) Prov. Alquiler Nodos Julio 11 Nodo Chincha Centro por S/1 050,00, h) Potenc. 2KVA por S/1 591,20, i)

Espacio Gabinete por S/1 644,24, j) Reclas. Cta. Storedadata May12 Upgrade Storage por Hit. por S/3 827,71, k) Reclas. Cta. Storedadata May12 Upgrade Storage por S/3 937,08, l) Reclas. Cta. Storedadata May12 Servicio de Arrend por S/7 373,12, m) Prov. Amex D. Passalacqua USD Dic12 Amex Passalacqua por S/3 691,40, y n) Provisión Opex soles (MF) Mantno fibra ILO por S/7 560,00; la recurrente no presentó documento, comprobante de pago o cualquier otro documento que permitiera sustentar las operaciones registradas antes mencionadas, por lo que reparó por gastos sin sustento documentario, según el Anexo N° 03 adjunto a dicho resultado (fojas 4454 a 4476).

**- Punto 2.2 del Anexo N° 01, importe de S/71 294,00:**

En el punto 2.2 del Anexo N° 01 al citado resultado (fojas 4487 a 4495), la Administración señaló que:

- i) Por S/3 024,54, S/3 101,34, S/3 725,10, S/5 396,10 y S/7 756,19 que comprende los pasajes aéreos Lima-Houston-Lima, Lima-Atlanta-Washington-Atlanta-Lima, Lima-Miami-Chicago-Lima, Lima-Madrid-London-Madrid-Lima y Lima-Toronto-Montreal-Toronto-Lima, respectivamente; la recurrente proporcionó el boleto de viaje, el documento de cobranza y correo de aprobación; concluyendo que la recurrente no exhibió y/o presentó documentación suficiente que permita demostrar la fehaciencia de dichas operaciones; por lo que reparó tales importes.
- ii) Por S/2 385,00 por la venta de un espacio publicitario a todo color en el Suplemento Especial "Petro Perú 43 años", a cargo del proveedor, la recurrente no exhibió y/o presentó documentación suficiente que permita demostrar la fehaciencia de dichas operaciones toda vez que solamente proporcionó la Factura N° 003-006576, constancia de la detracción y el medio de pago, sin presentar el aviso publicitario o el bosquejo del aviso por la compra del espacio publicitario, las especificaciones del mismo como la dimensión, colores y fecha de publicación del aviso, la orden de compra o el requerimiento del área que lo solicitó, entre otros; por lo que reparó dicho importe.
- iii) Por S/3 105,00 por la compra de mochilas con ruedas y cartuchera en tetro kodra y polo 20 al 100% algodón con logo a full color, la recurrente proporcionó la Factura N° 001-000708 y la orden de compra; sin embargo, no acreditó la fehaciencia del gasto con los informes, la cotización con las especificaciones del material publicitario, el ingreso a almacén y posterior retiro de los mismos, cargos de la evidencia de que el material se entregó a clientes o trabajadores que podría ser con guía de remisión o relación de trabajadores con firma y documento de identidad, fotografías, imágenes del material publicitario, entre otros; por lo que reparó dicho importe.
- iv) Por S/3 277,96 para la cena de 33 personas, la recurrente proporcionó la Factura N° 001-000121, la constancia de detracción y la orden de compra; sin embargo, no acreditó la fehaciencia del gasto, con la convocatoria a las áreas o clientes asistentes al evento en el que se indique la causa o motivo por el cual se llevó a cabo tal evento, trípticos o cualquier material publicitando el evento, fotografías, imágenes de realización del evento, entre otros; por lo que reparó tal importe.
- v) Por S/3 921,00 vinculado al desembolso efectuado por la participación como Auspiciador Silver en el Evento Common Day Advisor 2012, la recurrente proporcionó la Factura N° 001-010810, la constancia



# Tribunal Fiscal

N° 00358-1-2023

de detracción y la orden de compra; sin embargo, no acreditó la fehaciencia del gasto, con los acuerdos o políticas que señalen la finalidad de participar como auspiciador, evidencia de la realización del evento, trípticos o cualquier material publicitando el evento, fotografías, imágenes de realización del evento, entre otros; por lo que reparó dicho importe.

- vi) Por S/4 032,50 y S/4,068,79 por el Banner superior 728x98 - Cio Perú primer y segundo trimestre 2012, la recurrente proporcionó las Facturas N° 001-000126 y 001-000127, la constancia de detracción, el medio de pago y la orden de compra; sin embargo, no acreditó la fehaciencia del gasto, con la cotización u otro documento que contuviera, entre otros, las especificaciones del banner, su objeto y el requerimiento del área que lo solicitó, por lo que reparó tales importes.
- vii) Por S/27 500,00 por el levantamiento de información en edificios corporativos, la recurrente proporcionó la Factura N° 001-003590, la constancia de detracción, el medio de pago y la orden de compra; sin embargo, no acreditó la fehaciencia del gasto, con el informe elaborado con los resultados obtenidos señalando qué edificios corporativos participaron en el levante de información, qué tipo de información se levantó, cuál era la causa del levante de la misma, la cotización y proformas por el servicio prestado, entre otros; por lo que reparó dicho importe.

**- Punto 4.1 del Anexo N° 01, importe de S/142 563,00:**

En el punto 4.1 del Anexo N° 01 al mencionado resultado (fojas 4590 a 4595), la Administración señaló que el citado importe comprende los gastos por "Provisión energía diciembre 12 luz data center" por S/59 111,66, " Servicio AV-AS" por S/6 398,56, " Servicio AV-AS" por S/6 690,62, " Technology Enhanced servi Dic" por S/8 057,54, "Idirect Technology Enhanced servi May" por S/8 156,48, " Enterprise comunicati managed IP PBX" por S/9 902,85, "Reclasificación centro de costo mantenimiento UPS" por S/23 880,82, "Provisión OSIPTEL diciembre 12 cuota Osiptel dic 12" por S/5 904,00, "MTC canon portador radio" por S/7 230,24 y "MTC canon portador radio" por S/7 230,24; y que la recurrente no presentó comprobante de pago o cualquier otro documento que permitiera acreditar la fehaciencia de los referidos gastos (foja 4566), por lo que los reparó.

**- Punto 2.1 del Anexo N° 01, importe de S/59 724,00:**

En el punto 2.1 del Anexo N° 01 al citado resultado (fojas 4708 a 4714), la Administración señaló que tal importe comprende los gastos por " Abono Cap Int GCAS 3" por S/13 540,25, " de PE Suministro de 700 GI" por S/11 368,00, " Mantt Backhaul Obra" por S/8 345,99, " silver-supplrsty" por S/6 852,76, " Servicio de hosting" por S/6 546,40, "Ing. del medio ambiente - IMSS Medición ruido ambiente" por S/4 500,00, " TPM Cisco DIC" por S/4 370,51 y " PV Servicio de HOUSING" por S/4 200,00; la recurrente no presentó comprobante de pago o cualquier otro documento que permitiera acreditar la fehaciencia de los mencionados gastos (foja 4691), por lo que los reparó.

**- Punto 1.1 del Anexo N° 01, importe de S/14 720,00:**

En el punto 1.1 del Anexo N° 01 al aludido resultado (fojas 4761 a 4766), la Administración señaló que tal importe comprende los gastos por Viaje a Argentina de del 2 al 12 de febrero de 2012 por S/3 216,94 y Almuerzo del Día del Periodista por S/11 502,92; y que la recurrente no presentó comprobante de pago o cualquier otro documento que permitiera acreditar la fehaciencia de los referidos gastos (foja 4739), por lo que reparó dichos importes.

Que posteriormente mediante los puntos 5, 7, 9 y 10 del Requerimiento N° (fojas 4969 y 4970), la Administración, de acuerdo al artículo 75 del Código Tributario, solicitó a la recurrente presentar sus descargos a las observaciones formuladas en los resultados del Requerimiento N°

Que en el Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° se aprecia lo siguiente:

**- Punto 2.2 del Anexo N° 01 al resultado (fojas 4948 a 4950), respecto del importe de S/10 000,00**





# Tribunal Fiscal

N° 00358-1-2023

registrado en la Cuenta 624101 por el Taller de Formación de Facilitadores Internos a cargo del proveedor la Administración dejó constancia del escrito presentado por la recurrente el 9 de diciembre de 2015, y de la evaluación de la documentación y argumentos presentados, señaló que si bien la recurrente presentó la Factura N° 001-000536, la constancia de detracción, medio de pago utilizado, estado de cuenta y orden de compra, no proporcionó información sobre el taller realizado, fecha de realización del taller, el programa, la participación a las áreas involucradas, la lista de los asistentes al taller, las constancias obtenidas, ni cualquier otra evidencia que permita determinar la fehacencia de la operación no desvirtuando la observación realizada, por lo que mantuvo el reparo según detalle del Anexo N° 03 adjunto al citado resultado (foja 4840).

- **Punto 2.3 del Anexo N° 01** al resultado (fojas 4945 a 4948), respecto del importe de **S/158 187,00**, la Administración dejó constancia que la recurrente no presentó documentación adicional que acredite fehacientemente los gastos por el Curso de Entrenamiento Lambda Unite Multiservice Switch, el Curso de Capacitación y Programa de Liderazgo, los Servicios de Asesoramiento en Salud Ocupacional, el Full día de integración más servicio de bebidas adicionales y el Almuerzo de Fin de Año, a cargo de los proveedores

por S/53 018,78, S/46 764,00, S/27 000,00, S/10 900,00 y S/20 504,00; por lo que mantuvo el reparo según detalle del Anexo N° 04 adjunto al citado resultado (foja 4839).

- **Punto 2.4 del Anexo N° 01** al resultado (fojas 4938 a 4945), respecto del importe de **S/72 409,00**, la Administración señaló que:

- i) Por S/5 000,00 por "Servicios Liq. impuesto 2012" registrado en el asiento contable N° 5000000002121185 del 31 de diciembre de 2012 y en el folio N° 19287 del Libro Diario, la recurrente presentó el asiento contable N° 2000715 del 28 de febrero de 2013 y el folio del Libro Diario N° 20951, alegando el extorno de la operación; sin embargo, sobre dicha operación extornada en el ejercicio 2013 no exhibió comprobante registrado en dicho ejercicio que sustente la provisión o en su defecto que la revierta, por consiguiente en el ejercicio 2012 se dedujo gasto sin sustento documentario, por lo que mantuvo el reparo.

- ii) Por S/6 027,92 por "Prov. Nov 12", registrado en el asiento contable N° 5000000002110977 de 30 de noviembre de 2012, la recurrente presentó el asiento contable N° 1000624 de 23 de enero de 2013 y el folio del Libro Diario N° 20275, alegando el extorno de la operación; sin embargo, sobre dicha operación extornada en el ejercicio 2013 no exhibió comprobante registrado en tal ejercicio que sustente la provisión o en su defecto que la revierta, por consiguiente en el ejercicio 2012 se dedujo gasto sin sustento documentario, por lo que mantuvo el reparo.

- iii) Por S/7 330,88 por "Prov. Nov 12 E Samanez Nov 1 Fco", registrado en el asiento contable N° 5000000003110976 de 30 de noviembre de 2012, la recurrente presentó el asiento contable N° 1000623 de 14 de enero de 2013 y el folio del Libro Diario N° 20185, alegando el extorno de la operación; sin embargo, sobre dicha operación extornada en el ejercicio 2013 no exhibió comprobante registrado en dicho ejercicio que sustente la provisión o en su defecto que la revierta, por consiguiente en el ejercicio 2012 se dedujo gasto sin sustento documentario, por lo que mantuvo el reparo.

- iv) Por S/5 550,00 por "Prov. Saldo Rev. Rta Anual 2012", registrado en el asiento contable N° 5000000002121183 de 31 de diciembre de 2012, la recurrente presentó el asiento contable N° 4000770 de 30 de abril de 2013 y el folio del Libro Diario N° 02122, alegando el extorno de la operación; sin embargo, sobre dicha operación extornada en el ejercicio 2013 no exhibió comprobante registrado alguno en tal ejercicio que sustente la provisión o en su defecto que la revierta, por consiguiente indicó que en el ejercicio 2012 se dedujo gasto sin sustento documentario, por lo que mantuvo el reparo.

- v) Por S/5 876,20 por "Gasto Legal", registrado en el asiento contable N° 5000000003050089 del 7 de mayo de 2012, la recurrente presentó la Factura N° 0001-024425 del 30 de noviembre de 2012 que ya había sido presentada a fin de sustentar la operación N° 153 correspondiente al asiento contable N° 5000000002110966, duplicando así el sustento; concluyendo



# Tribunal Fiscal

N° 00358-1-2023

- que sobre dicha operación extornada en el ejercicio 2013 no se exhibió comprobante registrado en dicho ejercicio que sustente la provisión o en su defecto que revierta la misma, por consiguiente en el ejercicio 2012 se dedujo gasto sin sustento documentario, por lo que mantuvo el reparo.
- vii) Por S/11 948,88 por "Provisión Asesoría Impositiva Liq. 2012/011146", registrado en el asiento contable N° 5000000004121134 de 31 de diciembre de 2012, la recurrente presentó el asiento contable N° 2000732 de 28 de febrero de 2013 y el folio del Libro Diario N° 20933, alegando el extorno de la operación; sin embargo, sobre tal operación extornada en el ejercicio 2013 no se exhibió comprobante registrado en dicho ejercicio que sustente la provisión o en su defecto que la revierta, por consiguiente en el ejercicio 2012 se dedujo gasto sin sustento documentario, por lo que mantuvo el reparo.
- viii) Por S/1 050,00 por "Prov. Alquiler Nodos Julio 11 Nodos Chincha Centro", registrado en el asiento contable N° 5000000020070887 de 31 de julio de 2012, la recurrente no proporcionó sustento alguno de la provisión deducida, por lo que concluyó que en el ejercicio 2012 se dedujo gasto sin sustento documentario, y mantuvo el reparo.
- viii) Por S/1 591,20 y S/1 644,24 por Potenc. 2KVA e Espacio Gabinete", registrados en el asiento contable N° 5000000006060882 de 19 de junio de 2012, la recurrente presentó la Factura N° 001-0001216 por \$15 800,00, órdenes de compra, telebanking, estados de cuenta y el documento interno de registro elaborado por el propio recurrente denominado "BATH", sin embargo la documentación presentada no correspondía a las operaciones solicitadas, toda vez que el importe de la factura era superior al importe total consignado en los registros contables de las operaciones y que el BATH contenía importes que no coincidían con el comprobante proporcionado, por lo que concluyó que en el ejercicio 2012 dedujo gasto sin sustento documentario y mantuvo el reparo.
- ix) Por S/3 827,71 por "Reclas. Cta. Storededata May12 Upgrade Storage Hit", registrado en el asiento contable N° 5000000010050818 de 31 de mayo de 2012, la recurrente presentó los folios N° 8208, 8209 y 8210 del Libro Diario, alegando que la operación observada fue extornada con otra operación registrada por el mismo importe en la cuenta contable 635231; sin embargo, la operación registrada en el asiento contable N° 5000000010050818 era producto de la reclasificación de la cuenta contable consignada en el asiento contable N° 5000000002050880 de 7 de mayo de 2012, por consiguiente la operación solicitada no fue sustentada, por lo que mantuvo el reparo.
- x) Por S/3 937,08 por "Reclas. Cta. Storededata May12 Upgrade Storage", registrado en el asiento contable N° 5000000010050818 de 31 de mayo de 2012, la recurrente presentó los folios N° 8208, 8209 y 8210 del Libro Diario, alegando que la operación observada fue extornada con otra operación registrada por el mismo importe en la cuenta contable 635231; sin embargo, la operación registrada en el asiento contable N° 5000000010050818 era producto de la reclasificación de la cuenta contable consignada en el asiento contable N° 5000000002050881 del 7 de mayo de 2012, por consiguiente la operación solicitada no fue sustentada, y en consecuencia mantuvo el reparo.
- xi) Por S/7 373,12 por "Reclas. Cta Storededata May12 Servicio de Arrend.", registrado en el asiento contable N° 5000000006050818 de 31 de mayo de 2012, la recurrente presentó los folios N° 8208, 8209 y 8210 del Libro Diario, alegando que la operación observada fue extornada con otra operación registrada por el mismo importe en la cuenta contable 635231; sin embargo, la operación registrada en el asiento contable N° 5000000010050818 era producto de la reclasificación de la cuenta contable consignada en el asiento contable N° 5000000002050884 de 7 de mayo de 2012, por consiguiente la operación solicitada no fue sustentada, y en consecuencia mantuvo el reparo.
- xii) Por S/3 691,40 por "Prov. Amex D. Passalacqua USD Dic12 Amex Passalacqua", registrado en el asiento contable N° 50000000024121138 de 31/Dic/2012, la recurrente presentó el asiento contable N° 2000667 de 28 de febrero de 2013 y el folio del Libro Diario N° 20497, alegando el extorno de la operación; sin embargo, sobre la operación extornada en el ejercicio 2013 no exhibió el comprobante registrado en dicho ejercicio que sustente la provisión o en su defecto que la revierta, por consiguiente en el ejercicio 2012 se dedujo gasto sin sustento documentario, por lo que mantuvo el reparo.



# Tribunal Fiscal

N° 00358-1-2023

- xiii) Por S/7 560,00 por "Provisión Opex soles (MF) Mantntno fibra ILO", registrado en el asiento contable N° 500000009121162 de 31 de diciembre de 2012, la recurrente presentó el asiento contable N° 1000819 de 31 de enero de 2013 y el folio del Libro Diario N° 20418, alegando el extorno de la operación, sin embargo, sobre dicha operación extornada en el ejercicio 2013 no exhibió comprobante registrado en dicho ejercicio que sustente la provisión o en su defecto que la revierta, por consiguiente en el ejercicio 2012 se dedujo gasto sin sustento documental, por lo que mantuvo el reparo.
- **Punto 2.5 del Anexo N° 01** al resultado (fojas 4930 a 4938), respecto de **S/71 294,00**, la Administración dejó constancia que la recurrente no presentó documentación adicional que permita acreditar fehacientemente los gastos por los pasajes aéreos Lima-Houston-Lima, Lima-Atlanta-Washington-Atlanta-Lima, Lima-Miami-Chicago-Lima, Lima-Madrid-London-Madrid-Lima, Lima-Toronto-Montreal-Toronto-Lima; Venta de un espacio publicitario a todo color en el Suplemento Especial Petroperú; Compra de mochilas con ruedas y cartuchera en tetro kodra y polo 20 al 100% algodón, con logo a full color; Cena para 33 personas; Participación como Auspiciador Silver en el Evento Common Day Advisor 2012; Banner superior 728x98 - Cio Perú primer y segundo trimestre 2012 y Levantamiento de información en edificios corporativos; por S/3 024,54, S/3 101,34, S/3 725,10, S/5 396,10 y S/7 756,19, S/2 385,00, S/3 105,00, S/3 277,96, S/3 921,00, S/4 032,50 y S/4,068,79 y S/27 500,00, respectivamente, por lo que mantuvo el reparo, según detalle del Anexo N° 06 (foja 4831).
- **Punto 2.6 del Anexo N° 01** al resultado (fojas 4926 a 4930), respecto de **S/142 563,00**, la Administración señaló que:
- i) Por S/6 398,56, S/8 057,54, S/8 156,48, S/9 902,85 v S/7 230,24 por                                  Servicio AV-AS",                                  servi Dic",                                  servi May",                                  Enterprise comunicati managed IP PBX" y "MTC canon portador radio", la recurrente no presentó documentación alguna por lo que mantuvo el reparo.
  - ii) Por S/59 111,66 por "Provisión energía diciembre 12 luz data center", si bien la recurrente presentó el asiento contable N° 1000693 de 30 de enero de 2013 conteniendo el extorno de la operación, al registrar el extorno en el ejercicio 2013, no modificó el gasto registrado en el ejercicio 2012, por lo que mantuvo el reparo.
  - iii) Por S/7 230,24 S/6 690,62 por                                  Servicio AV-AS", la recurrente presentó la misma documentación que sirvió de sustento de la operación detallada en el ítem 50 del Anexo N° 4 del Requerimiento N°                                  por lo estaría duplicando el sustento, no habiendo presentado información respecto de la operación observada, por lo que mantuvo el reparo.
  - iv) Por S/23 880,82 por "Reclasificación centro de costo mantenimiento UPS", la operación observada es producto de la reclasificación del gasto registrado en la cuenta 636904 por la cuenta 638101 que no fue sustentada por la recurrente, por lo que mantuvo el reparo.
  - v) Por S/5 904,00 por "Provisión OSIPTEL diciembre 12 cuota Osiptel dic 12", la recurrente presentó un reporte donde consignó que la provisión no había sido reversada, por lo que la operación observada no había sido desvirtuada, y mantuvo el reparo.
  - vi) Por S/7 230,24 por "MTC canon portador radio", si bien la recurrente presentó el asiento contable N° 2000728 de 28 de febrero de 2013 conteniendo el extorno de la operación, al registrar tal extorno en el ejercicio 2013, no modificó el gasto registrado en el ejercicio 2012, por lo que mantuvo el reparo.
- **Punto 2.7 del Anexo N° 01** al resultado (fojas 4923 a 4926), respecto de **S/59 724,00**, la Administración reiteró que la recurrente no presentó documentación alguna en relación con los gastos por                                  Abono Cap Int GCAS 3 por S/13 540,25,                                  de PE Suministro de 700 Gl por S/11 368,00,                                  Mantt Backhaul Obra por S/8 345,99,                                  silver-supp-flrsty por S/6 852,76,                                  Servicio de hosting por S/6 546,40, Ing. del medio ambiente - IMSS Medición ruido ambiente por S/4 500,00,                                  TPM Cisco DIC por S/4 370,51 y Digital Way SA PV Servicio de HOUSING por S/4 200,00, por lo que mantuvo el reparo.



# Tribunal Fiscal

N° 00358-1-2023

- **Punto 2.8 del Anexo N° 01** al resultado (fojas 4916 a 4923), respecto de **S/14 720,00**, la Administración señaló que:

- i) Por S/3 216,94 por viaje a Argentina de \_\_\_\_\_ del 2 al 12 de febrero de 2012, la recurrente proporcionó el boleto de viaje, el documento de cobranza y correo de aprobación, lo que no acreditó la fehaciencia del gasto, por lo que mantuvo el reparo.
- ii) Por S/11 502,92 por el almuerzo del Día del Periodista, la recurrente presentó el comprobante de pago del proveedor, orden de compra, presupuesto de producción emitido por el proveedor, constancia de detracción y estado de cuenta, pero no acreditó la fehaciencia del gasto, por lo que mantuvo el reparo.

Que de lo actuado se advierte que la Administración reparó el gasto contabilizado en el ejercicio 2012 en diferentes cuentas contables, debido a que la recurrente no los acreditó fehacientemente, en ese sentido y a continuación, se evaluará la documentación proporcionada por la recurrente en el procedimiento de fiscalización y en la instancia de reclamación<sup>14</sup>.

Que antes de dicho análisis, en cuanto a lo señalado por la Administración en la resolución apelada en relación a que la recurrente no acreditó la utilización de medios de pago, cabe señalar que en los resultados de los Requerimientos N° \_\_\_\_\_ así como en la Resolución de Determinación N° \_\_\_\_\_ se aprecia que el motivo determinante del reparo fue que el gasto no fue acreditado con documentación fehaciente (fehaciencia del gasto), no obstante, se advierte que en instancia de reclamación, la Administración a su análisis adicionó al reparo formulado en fiscalización el fundamento de que no se acreditó el uso de medios de pago para aceptar la deducción del gasto reparado, manteniendo dicho reparo bajo aspectos que no habían sido considerados en el valor materia de impugnación, lo que no se ajusta a lo dispuesto por el aludido artículo 127, prescindiendo del procedimiento legal establecido, por lo que de conformidad con el numeral 2 del artículo 109 del Código Tributario, procede declarar la nulidad de la resolución apelada en cuanto a la adición de fundamento efectuada.

## **Reparo por S/10 000,00**

Que del punto 3 del Anexo N° 4 de la resolución de determinación impugnada (fojas 5356 a 5360), se aprecia que la Administración reparó la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2012 por el servicio prestado por el proveedor \_\_\_\_\_ por S/10 000,00, debido a que consideró que dicho servicio no fue acreditado fehacientemente, sustentándose en los Requerimientos N° \_\_\_\_\_ y sus resultados.

Que del punto 1.1 del Anexo N° 01 del Resultado del Requerimiento N° \_\_\_\_\_ y del punto 2.2 del Anexo N° 01 del Resultado del Requerimiento N° \_\_\_\_\_ (fojas 4517 a 4521 y 4948 a 4950), se advierte que la Administración dio cuenta que la recurrente no presentó documentación que acreditara fehacientemente los gastos por S/10 000,00 por el servicio por "Taller de Formación de facilitadores internos" referido al proveedor \_\_\_\_\_

Que a fin de acreditar la fehaciencia del citado gasto, la recurrente presentó (i) la Factura N° 001-000536 de 12 de setiembre de 2012 por S/10 000,00 más IGTV, en la que se consigna como descripción: "Taller de Formación de facilitadores internos", (ii) la constancia de depósito de detracción por S/1 062,00 referida a la factura observada, (iii) la Orden de compra O/C 1261 del 6 de setiembre de 2012 por S/10 000,00 y (iv) el movimiento bancario de la cuenta corriente en soles del Banco BBVA (fojas 3821 y 3823 a 3825).

Que de la evaluación efectuada por la Administración en la instancia de reclamación concluyó que la presentación del comprobante de pago, así como su anotación contable, no constituyen por sí solos

<sup>14</sup> En la resolución apelada (foja 6437), la Administración dejó constancia que admitió los medios probatorios ofrecidos en la instancia de reclamación, de conformidad en los artículos 125 y 141 del Código Tributario con relación al reparo por gastos no acreditados con documentación fehaciente referente al Curso de Entrenamiento Lambda Unite Multiservice Switch, debido a que la deuda contenida en las resoluciones de determinación y multas fue cancelada el 9 de agosto de 2016 según consta en la Ficha Valor (fojas 5499 a 5536); en ese sentido, esta instancia evaluará los citados medios probatorios.



# Tribunal Fiscal

N° 00358-1-2023

elementos de prueba suficiente para acreditar fehacientemente la operación; que la constancia de depósito de detracción únicamente acredita el cumplimiento de una obligación legal; que la orden de compra únicamente representa la intención de compra mas no la efectiva realización del servicio; y que el movimiento bancario únicamente da cuenta de un cargo efectuado en su cuenta bancaria, mas no acredita la realización efectiva de los servicios observados.

Que sobre el particular, según el criterio jurisprudencial contenido en las resoluciones mencionadas precedentemente, para sustentar la deducción de gastos o costos y/o crédito fiscal en forma fehaciente y razonable no basta acreditar que se cuenta con los comprobantes de pago que respalden las operaciones y que en apariencia cumplan los requisitos establecidos en el reglamento de comprobantes de pago así como con su registro contable, sino que en efecto estas se hayan realizado, lo que no ha ocurrido en el presente caso, en el que el único medio probatorio presentado por la recurrente es el comprobante de pago.

Que la recurrente no presentó documentación referida al contenido del taller de capacitación realizado, la fecha de su realización, el programa del evento, la participación de las áreas involucradas, los asistentes, las constancias obtenidas, las coordinaciones efectuadas directamente con el proveedor o con el expositor, fotografías, ni algún otro documento del que pudiera verificarse que el mencionado proveedor le prestó el servicio de Taller de Formación de Facilitadores Internos.

Que de lo expuesto se concluye que la recurrente no presentó información y/o documentación que acreditara la efectiva realización de las operaciones de prestación de servicios objeto de reparo, no obstante haber sido requerida para ello, por lo que corresponde confirmar el reparo efectuado.

## **Reparo por S/158 187,00**

Que del punto 4 del Anexo N° 4 de la resolución de determinación impugnada (fojas 5350 a 5356), se aprecia que la Administración reparó la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2012 por S/158 157,00, que comprende el Curso de Entrenamiento Lambda Unite Multiservice Switch, el Curso de Capacitación y Programa de Liderazgo, los Servicios de Asesoramiento en Salud Ocupacional, los Servicios de integración y bebidas adicionales y el Almuerzo de fin de año, debido a que consideró que la recurrente no exhibió y/o presentó documentación suficiente que permita demostrar la fehaciencia de dichas operaciones, sustentándose en los Requerimientos N° y sus resultados.

Que del punto 1.3 del Anexo N° 01 del Resultado del Requerimiento N° y del punto 2.3 del Anexo N° 01 del Resultado del Requerimiento N° (fojas 4508 a 4514 y 4945 a 4948), se advierte que la Administración dio cuenta que la recurrente no presentó documentación que acreditara fehacientemente los gastos por S/158 157,00 por Curso de Entrenamiento Lambda Unite Multiservice Switch vinculado al proveedor por S/53 019,00; Curso de Capacitación y Programa de Liderazgo vinculado al proveedor por S/10 392,00, S/25 980,00 y S/10 392,00; Servicios de Asesoramiento en Salud Ocupacional vinculado al proveedor por S/4 500,00, S/4 500,00, S/4 500,00, S/4 500,00, S/4 500,00 y S/4 500,00; Servicios de integración y bebidas adicionales vinculado al proveedor por S/10 900,00; y por el Almuerzo de fin de año vinculado al proveedor por S/20 504,00.

Que por el importe de **S/53 019,00** por "Curso de Entrenamiento Lambda Unite Multiservice Switch" al proveedor se advierte a fojas 1466, 1468 y 1469 que la recurrente presentó (i) la Factura N° 003-013718 de 14 de noviembre de 2012 por \$20 478,48 más IGV, en la que se consigna como descripción: "Por la facturación total de la O/C 06 3650 REF: Curso de Entrenamiento Lambda Unite Multiservice Switch R11 Local Operation and Maintenance", (ii) la constancia de depósito de detracción por S/7 586,00 referida a la factura observada, (iii) la Orden de Compra - O6 3706 de 28 de setiembre de 2012 por \$20 478,48 y (iv) el voucher contable en el que figura registrado el importe de S/53 018,78.

Que adicionalmente en instancia de reclamación, la recurrente presentó la siguiente documentación:  
- Syllabus del curso Lambda Unite R11, emitida por el proveedor, que contiene la descripción general, los objetivos y el contenido del curso, así como la audiencia hacia quien estaba dirigido, los conocimientos



# Tribunal Fiscal

N° 00358-1-2023

- previos y el equipamiento necesario para poder llevar el curso (fojas 5917 a 5923).
- Student guide (Guía del estudiante) emitida por el proveedor, que contiene las instrucciones del curso (fojas 5924 a 6301).
  - "Certificate of Completi", Certificado de finalización del curso 1675 LambdaUnite Operation & Maintenance del 8 de noviembre de 2012 emitida por el proveedor a nombre de (fojas 6302 a 6304).
  - Correos electrónicos de comunicaciones entre el personal de la recurrente con el personal del proveedor, cuyo contenido muestra coordinaciones en las que se indica la relación de asistentes al curso, las fechas y lugar de realización del curso, el envío del syllabus del curso, entre otros aspectos (fojas 5899 a 5916).

Que 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 haber recibido la información y capacitación acerca de las aplicaciones de topología de red, arquitectura de hardware, funciones y características, entre otros del LambdaUnite 1675, por el que se otorgaron certificaciones.

Que en ese sentido, se verifica que la documentación presentada resulta suficiente para acreditar fehacientemente la efectiva prestación del servicio observado, por parte del proveedor correspondiendo levantar el reparo bajo análisis y revocar en este extremo la resolución apelada.

Que no resulta amparable lo manifestado por la Administración en el sentido que la recurrente no proporcionó documentación adicional que acreditara en forma fehaciente la efectiva prestación del servicio observado, tales como: política de capacitación, contratos, condiciones pactadas para su realización y certificaciones obtenidas por todos los asistentes, entre otros; debido a que obra en el expediente un mínimo de elementos de prueba que permite, de manera razonable y suficiente, acreditar el aludido servicio.

Que cabe mencionar que contrariamente a lo señalado por la recurrente, la Administración no ha observado la discrepancia entre el importe total consignado en la factura y el importe deducido como gasto, sino que de su análisis de la Factura N° 003-013718 dejó constancia de la referida discrepancia, cuestionando –de una evaluación conjunta de los medios probatorios presentados–, la fehaciencia de la prestación del servicio observado, por lo que la nulidad invocada por la recurrente al respecto, no resulta atendible.

Que por el importe de **S/46 764,00**<sup>15</sup> por "Curso de Capacitación y Programa de Liderazgo" vinculado al proveedor , se advierte a fojas 3782 a 3799 que la recurrente presentó (i) las Facturas N° 001- 857 y 001-860 emitidas el 9 y 23 de noviembre del 2012, en las que se consigna como descripción: "4 Programas de Liderazgo Parte 1 y 9 Consultorías Parte 1" y "01 Capacitación de Liderazgo y 04 Programas de Liderazgo", por \$5 350,00 y \$14 000,00, respectivamente, (ii) constancia de depósito de detracción por S/5 136,00, (iii) Orden de Compra - O6 3758 de 16 de noviembre de 2012 por \$14 000,00, (iv) vouchers contables del Libro Diario y (v) estados de cuentas bancarias.

Que de la evaluación efectuada por la Administración en la instancia de reclamación concluyó que los referidos medios probatorios no resultaban suficientes para acreditar fehacientemente la operación.

Que de la revisión efectuada en la presente instancia a la documentación presentada por la recurrente como sustento, se advierte que no permite acreditar fehacientemente la prestación del servicio del Curso de Capacitación y Programa de Liderazgo, debido a que en ninguno de ellos se aprecia el contenido del curso de capacitación realizado, el programa del evento, los asistentes, las constancias obtenidas, las coordinaciones efectuadas directamente con el proveedor o con el expositor, fotografías, informes de consultorías, ni otro documento del que pudiera verificarse que el mencionado proveedor le prestó el servicio del Curso de Capacitación y Programa de Liderazgo, así como consultorías.

Que de la valoración conjunta de la documentación presentada por la recurrente se concluye que no sustenta fehacientemente el servicio que le hubiera sido prestado, lo que no se ve contradicho por las copias de la factura, vouchers contables, órdenes de compra, constancia de depósito de detracción y del

<sup>15</sup> Dicho monto está conformado por S/10,392,00, S/25 980,00 y S/10 392,00.



# Tribunal Fiscal

N° 00358-1-2023

reporte de pago al proveedor, los cuales solo evidencian la tenencia de las facturas observadas y su anotación contable, el requerimiento del servicio, el cumplimiento de obligaciones tributarias y el pago efectuado al proveedor, mas no aportan certidumbre respecto a la efectiva prestación del servicio en su favor, por lo que constituye un gasto no acreditado fehacientemente, y en tal sentido, corresponde confirmar la apelada en este extremo.

Que por el importe de **S/27 000,00**<sup>16</sup> por "Servicios de Asesoramiento en Salud Ocupacional" vinculado al proveedor \_\_\_\_\_, se advierte que la recurrente presentó (i) las Facturas N° 001-073, 001-083, 001-084, 001-096, 001-103 y 001-115<sup>17</sup> emitidas el 28 de junio, 8 y 9 de agosto, 4 de octubre, 6 de noviembre y 5 de diciembre de 2012, en las que se consigna como descripción: "Servicio de Asesoramiento en Salud Ocupacional" de julio, agosto y octubre a diciembre, por S/4 500,00, S/4 500,00, S/4 500,00, S/4 500,00, S/4 500,00 y S/4 500,00 más IGV, respectivamente, (ii) constancias de depósito de detracción (fojas 3741, 3747, 3752, 3767, 3773 y 3778) por S/637,00, S/637,00, S/637,00, S/637,00, S/637,00 y S/637,00, (iii) Órdenes de Compra OA 518, OS 1219, OS 1226, OS 1227, OS 1262, OS 1315 y OS 1329<sup>18</sup> de 8 de junio, 27 de julio, 28 de agosto, 25 de octubre y 2 y 14 de diciembre de 2012 por S/31 500,00, S/4 500,00, S/4 500,00, S/4 500,00, S/4 500,00, S/4 500,00 y S/4 500,00, respectivamente, (iv) vouchers contables del Libro Diario<sup>19</sup>, y (v) estados de cuentas bancarias (fojas 3756, 3765 y 3771).

Que de la evaluación efectuada por la Administración en la instancia de reclamación dejó constancia que los referidos medios probatorios no resultaban suficientes para acreditar fehacientemente la operación, por lo que concluyó en la procedencia del reparo.

Que de la revisión efectuada en la presente instancia a la documentación presentada por la recurrente, se advierte que no permite acreditar fehacientemente la prestación del servicio de Asesoramiento en Salud Ocupacional, debido a que en ninguno de ellos se aprecia el detalle que contiene los días, lugar y hora en que se prestó el servicio, los trabajadores o áreas que recibieron el asesoramiento, el plan de los temas a tratar en el asesoramiento ni presentó informes u otro documento del que pudiera verificarse que el mencionado proveedor le prestó el servicio de asesoramiento en salud ocupacional.

Que de la valoración conjunta de la documentación presentada por la recurrente se concluye que no sustenta fehacientemente el servicio que le fue prestado a ella, lo que no se ve contradicho por las copias de la factura, voucher contables, órdenes de compra, constancia de depósito de detracción y del reporte de pago al proveedor, los cuales solo evidencian la tenencia de las facturas observadas y su anotación contable, el requerimiento del servicio, el cumplimiento de obligaciones tributarias y el pago efectuado al proveedor, mas no aportan certidumbre respecto a la efectiva prestación del servicio en su favor, por lo que constituye un gasto no acreditado fehacientemente.

Que en consecuencia, se establece la procedencia del reparo efectuado por la Administración, correspondiendo confirmar la apelada en dicho extremo.

Que por el importe de **S/10 900,00** por "Servicios de integración y bebidas adicionales" vinculado al proveedor \_\_\_\_\_, la recurrente presentó (i) la Factura N° 001-1109 emitida el 5 de julio de 2012, en la que se consigna como descripción: "Por la realización de full day de integración más servicio de bebidas adicionales", por S/10 900,00 más IGV (foja 3739), (ii) Orden de Compra OC 1231 de 4 de julio de 2012 por S/10 900,00 (foja 3738), y (iii) voucher contable del Libro Diario (foja 3737).

Que de la evaluación efectuada por la Administración en la instancia de reclamación concluyó que los referidos medios probatorios no resultaban suficientes para acreditar fehacientemente la operación, por lo que concluyó en la procedencia del reparo.

Que de la revisión efectuada en la presente instancia a la documentación presentada por la recurrente se

<sup>16</sup> Dicho monto está conformado por S/4 500,00, S/4 500,00, S/4 500,00, S/4 500,00, S/4 500,00 y S/4 500,00.

<sup>17</sup> Fojas 3744, 3749, 3754, 3769, 3775 y 3780.

<sup>18</sup> Fojas 3742, 3743, 3748, 3753, 3768 y 3779.

<sup>19</sup> Fojas 3745, 3746, 3750, 3751, 3755, 3757 a 3764, 3766, 3770, 3772, 3776 y 3777.



# Tribunal Fiscal

N° 00358-1-2023

advierde que no permite acreditar fehacientemente la prestación de los servicios de full day de integración y de bebidas adicionales, debido a que en ninguno de ellos se aprecia el programa que se desarrolló en el evento, la comunicación a los trabajadores de la realización del evento y la relación de trabajadores que asistieron a dicho evento, entre otros, no presentó informes ni otro documento del que pudiera verificarse que el mencionado proveedor le prestó los servicios de integración y de bebidas adicionales.

Que de la valoración conjunta de la documentación presentada por la recurrente se concluye que no sustenta fehacientemente el servicio, lo que no se ve contradicho por la copia de la factura, voucher contable y orden de compra, los cuales solo evidencian la tenencia de la factura observada y su anotación contable así como el pedido o requerimiento del servicio, mas no aportan certidumbre respecto a la efectiva prestación del servicio en su favor, por lo que constituye un gasto no acreditado fehacientemente, por lo que procede confirmar la apelada en dicho extremo.

Que por el importe de **S/20 504,00** por los servicios de almuerzo de fin de año vinculado al proveedor se advierte que la recurrente presentó (i) la Factura N° 001-500 emitida el 5 de diciembre de 2012, en la que se consigna como descripción: "Almuerzo de Fin de Año REF: O/C O6 3777", por \$8 000,00 más IGV (foja 3735), (ii) Orden de Compra O6 3777 de 4 de diciembre de 2012 por \$8 000,00 (foja 3734), y (iii) voucher contable (foja 3736).

Que de la evaluación efectuada por la Administración en la instancia de reclamación dejó constancia que los referidos medios probatorios no resultaban suficientes para acreditar fehacientemente la operación, por lo que concluyó en la procedencia del reparo.

Que de la revisión efectuada en la presente instancia a la documentación presentada por la recurrente se advierte, que no permite acreditar fehacientemente la prestación de los servicios de almuerzo de fin de año, debido a que en ninguno de ellos se aprecia la comunicación a los trabajadores de la realización del evento y la relación de trabajadores que asistieron a dicho evento, fotografías del evento, entre otros, ni presentó informes ni otro documento del que pudiera verificarse que el mencionado proveedor le prestó los servicios de almuerzo de fin de año.

Que de la valoración conjunta de la documentación presentada por la recurrente se concluye que no sustenta fehacientemente el servicio, lo que no se ve contradicho por la copia de la factura, voucher contable y orden de compra, los cuales solo evidencian la tenencia de la factura observada y su anotación contable así como el pedido o requerimiento del servicio, mas no aportan certidumbre respecto a la efectiva prestación del servicio en su favor, por lo que constituye un gasto no acreditado fehacientemente, y en tal sentido corresponde confirmar la apelada en dicho extremo.

## **Reparo por S/72 409,00**

Que del punto 6 del Anexo N° 4 de la resolución de determinación impugnada (fojas 5338 a 5346), se aprecia que la Administración reparó la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2012 por S/72 409,00, que comprende los Servicios Liq. Impuesto 2012 por S/5 000,00, Prov. Nov 12 por S/6 027,92, Prov. Nov 12 E Samanez Nov 1 Fco por S/7 330,88, Prov. Saldo Rev. Rta Anual 2012 por S/5 550,00, Provisión Asesoría Impositiva Liq.2012/011146 por S/11 948,88, Prov. Amex D. Passalacqua USD Dic12 Amex Passalacqua por S/3 691,40 y Provisión Opex soles (MF) Manttno fibra ILO por S/7 560,00, debido a que consideró que la recurrente no acreditó fehacientemente la realización de dichas operaciones, sustentándose en el punto 2.1 del Resultado del Requerimiento N°

y en el punto 2.4 del Resultado del Requerimiento N° (fojas 4496 a 4502 y 4938 a 4945)

Que por los importes de **S/5 000,00, S/6 027,92, S/7 330,88, S/5 550,00, S/11 948,88, S/3 691,40 y S/7 560,00** por Servicios Liq. Impuesto 2012, Prov. Nov 12, Nov 12 E Samanez Nov 1 Fco, Prov. Saldo Rev. Rta Anual 2012, Provisión Asesoría Impositiva Liq.2012/011146, Prov. Amex D. Passalacqua USD Dic12 Amex Passalacqua y Provisión Opex soles (MF) Manttno fibra ILO, se advierte que la recurrente cargó a gastos en el ejercicio 2012 dichos montos mediante los asientos contables N° 5000000003110976, 5000000002110977, 5000000002121183, 5000000002121185,





# Tribunal Fiscal

N° 00358-1-2023

5000000004121134, 5000000024121138 y 5000000009121162 de 30 de noviembre y 31 de diciembre de 2012 (fojas 1392 y 1393); sin embargo, no presentó documentación fehaciente que sustente la provisión realizada o en su defecto que la revierta en el citado ejercicio ni se aprecia que los gastos observados hubieran sido adicionados en la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2012, y si bien la recurrente alega que efectuó los extornos de tales provisiones mediante los asientos contables N° 1000623, 1000624, 1000819, 2000667, 2000715, 2000732 y 4000770 del 14, 23 y 31 de enero, 28 de febrero y 30 de abril de 2013 (fojas 3552 a 3554, 3657, 3672, 3675, 3678 y 3680), recién fueron realizadas en el ejercicio 2013 no extornándose las operaciones observadas en el ejercicio 2012, por lo que se acredita que en el ejercicio fiscalizado dedujo gasto sin sustento documentario por dichos importes, por lo que no habiendo acreditado la fehaciencia de la operación reparada, procede confirmar el reparo y la apelada en tal extremo.

Que por los importes de **S/5 876,20, S/1 591,20 y S/1 644,24** por Gasto Legal registrado en el asiento contable N° 5000000003050089 del 7 de mayo de 2012 (foja 3671), Potenc. 2KVA e Espacio Gabinete registrados en los asientos contables N° 5000000006060882 y 5000000006060882 de 19 de junio de 2012, respectivamente (fojas 3604 a 3607), se verifica que si bien la recurrente presentó como documentación sustentatoria a las Facturas N° 001-0001216 y 0001-024425, órdenes de compra, telebanking, estados de cuenta y vouchers contables, de su evaluación se aprecia que tal documentación no correspondía a las operaciones solicitadas, por lo que se acredita que en el ejercicio 2012, dedujo gasto sin sustento documentario, por lo que al no haber acreditado la fehaciencia de las operaciones reparadas, procede confirmar el reparo y la apelada en tal extremo.

Que por el importe de **S/1 050,00** por Prov. Alquiler Nodos Julio 11 Nodos Chincha Centro registrado en el asiento contable N° 5000000020070887 del 31 de julio de 2012 (3656), se aprecia que la recurrente no proporcionó sustento alguno por la provisión del gasto deducido; por lo que no habiendo acreditado la fehaciencia de la operación reparada, corresponde confirmar el reparo y la apelada en dicho extremo.

Que por los importes de **S/3 827,71, S/3 937,08 y S/7 373,12** por Reclas. Cta. Storedata May12 Upgrade Storage por Hit., Reclas. Cta. Storedata May12 Upgrade Storage y Reclas. Cta. Storedata May12 Servicio de Arrend, se advierte que la recurrente presentó el asiento contable N° 5000000010050818 de 31 de mayo de 2012 (fojas 3575 y 3576), en donde se aprecia la reclasificación de dichos montos de la cuenta contable 635231 a la cuenta contable 635601; no obstante, no se aprecia que la recurrente hubiera proporcionado sustento alguno por la provisión del gasto deducido bien sea por la cuenta 635231 o 635601, por lo que se acredita que en el ejercicio 2012, dedujo gasto sin sustento documentario, por lo que no habiendo acreditado la fehaciencia de las operaciones reparadas, corresponde confirmar el reparo y la apelada en dicho extremo.

## **Reparo por S/71 294,00**

Que del punto 7 del Anexo N° 4 de la resolución de determinación impugnada (fojas 5329 a 5338), se aprecia que la Administración reparó la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2012 por la compra de pasajes internacionales, publicidad y otros por S/71 293,52, debido a que la recurrente no exhibió y/o presentó documentación suficiente que permita demostrar la fehaciencia de dichas operaciones, sustentándose en los Requerimientos N° y sus resultados.

Que en el punto 2.2 del Anexo N° 01 del Resultado del Requerimiento N° y del punto 2.5 del Anexo N° 01 del Resultado del Requerimiento N° (fojas 4494, 4495 y 4930 a 4938), la Administración dio cuenta que la recurrente no presentó documentación que acredite fehacientemente los gastos que comprenden pasajes aéreos Lima-Houston-Lima, Lima-Atlanta-Washington-Atlanta-Lima, Lima-Miami-Chicago-Lima, Lima-Madrid-London-Madrid-Lima y Lima-Toronto-Montreal-Toronto-Lima por S/3 024,54, S/3 101,34, S/3 725,10, S/5 396,10 y S/7 756,19, respectivamente; venta de un espacio publicitario a todo color en el Suplemento Especial "Petroperú 43 años" por S/2 385,00; compra de mochilas con ruedas y cartuchera en tetro kodra y polo 20 al 100% algodón con logo a full color por S/3 105,00; cena para 33 personas por S/3 277,96; participación como Auspiciador Silver en el Evento Commodity Advisor 2012 por S/3 921,00; Banner superior 728x98 - Cio Perú primer y segundo trimestre 2012 por S/4 032,50 y S/4,068,79; y levantamiento de información en edificios corporativos por S/27 500,00.



# Tribunal Fiscal

N° 00358-1-2023

Que por los importes de **S/3 024,54, S/3 101,34, S/3 725,10, S/5 396,10 y S/7 756,19** por los pasajes aéreos Lima-Houston-Lima, Lima-Atlanta-Washington-Atlanta-Lima, Lima-Miami-Chicago-Lima, Lima-Madrid-London-Madrid-Lima y Lima-Toronto-Montreal-Toronto-Lima, la recurrente presentó los boletos de viaje donde se consigna el nombre del viajero y el itinerario del viaje, los documentos de cobranza, así como correos electrónicos que muestran coordinaciones para aprobar el viaje de los trabajadores<sup>20-21</sup> (fojas 1403 a 1427), lo que acreditaría que la recurrente hizo uso de los servicios de transporte aéreo.

Que en consecuencia, del análisis efectuado de la documentación presentada por la recurrente, se advierte que contrariamente a lo sostenido por la Administración, se cuenta con elementos mínimos de prueba que de manera razonable y suficiente permitan acreditar la prestación y uso de los servicios que se señala en los boletos de pasajes aéreos, por lo que corresponde levantar el reparo al gasto total ascendente a S/23 003,27 y revocar la apelada en dicho extremo.

Que por el importe de **S/2 385,00** por un espacio publicitario a todo color en el Suplemento Especial Petroperú, la recurrente presentó la Factura N° 003-006576 emitida el 25 de junio de 2012 por *por "venta de un espacio publicitario a todo color en el suplemento especial PETROPERU 43 AÑOS"*, la orden de compra que no cuenta con sello de recepción ni contiene la firma ni los datos de identificación de la persona que la habría recibido, lo que le resta fehaciencia, la constancia de detracción que solo da cuenta del cumplimiento de obligaciones tributarias y la orden de pago de la factura que refleja la provisión del pago del comprobante de pago (fojas 1192 a 1196).

Que sobre el particular, cabe indicar que la recurrente no ha cumplido con acreditar la fehaciencia de la operación, no siendo suficiente la existencia del comprobante de pago y demás documentación presentada, toda vez que no adjuntó el suplemento especial donde se aprecie la publicación del aviso contratado, ni documentación que acredite su contratación como comunicaciones con el proveedor acordando el texto del aviso publicitario, sus especificaciones técnicas en cuanto a dimensión y colores, entre otros, que permitan causar fehaciencia de la realización de la operación reparada.

Que de acuerdo con expuesto, se tiene que la recurrente no cumplió con aportar elementos de prueba que de manera razonable y suficiente permitieran acreditar o respaldar la operación de venta de un espacio publicitario a todo color en el Suplemento Especial Petroperú, por lo que corresponde mantener el reparo y confirmar la apelada en dicho extremo.

Que por el importe de **S/3 105,00**, por compra de mochilas con ruedas y cartuchera en tetro kodra y polo 20 al 100% algodón con logo a full color, la recurrente presentó la Factura N° 001-000708 emitida el 3 de diciembre de 2012 por *por "90 Mochilas con ruedas en tetro kodra logo bordado full color, 90 cartucheras tetrón kodra logo bordado full color y 90 polos 20 a 1 100% algodón logo a full color"*, la orden de compra que no cuenta con sello de recepción ni contiene la firma ni los datos de identificación de la persona que la habría recibido, lo que le resta fehaciencia, y un dibujo del polo modelo "corazones" y "voluntario" (fojas 1187 a 1190).

Que si bien resulta razonable que la recurrente hubiera adquirido los bienes antes citados, no presentó medios probatorios o documentación sustentatoria que acreditara la efectiva realización de las operaciones a que se referían los comprobantes observados, en los términos contenidos en ellos, pese a haber sido requerida por la Administración para que sustentara con documentación pertinente su fehaciencia, tales como proformas, cotizaciones, contratos, documentación que sustentara el ingreso de los bienes a sus instalaciones, o algún otro documento que evidenciara la efectiva realización de las operaciones observadas, por lo que corresponde mantener el reparo y confirmar la apelada en dicho extremo.

<sup>20</sup> En la resolución apelada (foja 6427), la Administración deja constancia que los beneficiarios o usuarios de los boletos de viaje observados, eran trabajadores de la recurrente, según revisión efectuada a la Planilla de Remuneraciones de enero a diciembre de 2012 presentadas mediante PDT 601.

<sup>21</sup> Del contenido de los correos electrónicos se aprecia que la compra de los boletos aéreos era para que los trabajadores de la recurrente asistieran al curso "Advanced IOM", al Plan de Apoyo para la regularización de contratos de la Región, Proyecto de INEO - OACI, entre otros eventos.



# Tribunal Fiscal

N° 00358-1-2023

Que por el importe de **S/3 277,96**, por la cena para 33 personas para acreditar la fehaciencia del gasto, la recurrente presentó la orden de compra N° 063636 emitida el 3 de agosto de 2012 por "cena x 33 personas orden de compra – 06 3636", la orden de compra que no cuenta con sello de recepción ni contiene la firma ni los datos de identificación de la persona que la habría recibido, lo que le resta fehaciencia, y la constancia de detracción que solo da cuenta del cumplimiento de obligaciones tributarias (fojas 1176 a 1180).

Que del análisis conjunto de la documentación y los hechos antes descritos, se advierte que la recurrente no aportó elementos de prueba que de manera suficiente sustenten los servicios observados, a pesar que fue debidamente requerida por la Administración, tales como cotizaciones, proformas, presupuestos, correspondencia comercial, correos electrónicos de coordinaciones del evento, invitaciones a los asistentes, entre otros, por lo que corresponde mantener el reparo y confirmar la apelada en dicho extremo.

Que por el importe de **S/3 921,00**, por la participación como Auspiciador Silver en el Evento Common Day Advisor 2012 para acreditar la fehaciencia de la operación, la recurrente presentó la Factura N° 001-010810 emitida el 9 de agosto de 2012 por "Participación como Auspiciador Silver en el Evento Common Day Advisor 2012-2 a realizarse el martes 14 de agosto en el Swissotel", la orden de compra que no cuenta con sello de recepción ni contiene la firma ni los datos de identificación de la persona que la habría recibido, lo que le resta fehaciencia, la constancia de detracción que solo da cuenta del cumplimiento de obligaciones tributarias (fojas 1172 a 1175).

Que de la evaluación de la documentación ofrecida se aprecia que el gasto está relacionado a la participación de la recurrente como auspiciador del evento Common Day Advisor 2012-2, como se advierte del comprobante de pago, sin embargo, dicha documentación no resulta suficiente, toda vez que no adjuntó correspondencia de coordinaciones del evento, trípticos o cualquier material publicitario donde se acredite su participación como auspiciador ni cualquier otra evidencia que demuestre la efectiva realización de la operación observada, por lo que procede mantener el reparo y confirmar la apelada en dicho extremo.

Que por los importes de **S/4 032,50 y S/4,068,79**, por Banner superior 728x98 - Cio Perú primer y segundo trimestre 2012, la recurrente presentó las Facturas N° 001-000126 y 001-000127 emitidas el 23 de enero y 4 de abril de 2012 por "Banner superior 728x98 pixeles - Cio Perú primer trimestre 2012" y "Banner superior 728x98 pixeles - Cio Perú segundo trimestre 2012", las órdenes de compra que no cuentan con sello de recepción ni contienen la firma ni los datos de identificación de la persona que las habría recibido, lo que le resta fehaciencia, las constancias de detracción que solo dan cuenta del cumplimiento de obligaciones tributarias, las órdenes de pago de las facturas que reflejan la provisión del pago de los comprobantes de pago y los estados de cuenta donde se observan que figuran diversos cargos y abonos en la cuenta corriente mas no acreditan la realización de la operación objeto de reparo (fojas 1148 a 1161).

Que sobre el particular, cabe indicar que la recurrente no ha cumplido con acreditar la fehaciencia de la operación, no siendo suficiente la existencia del comprobante de pago y demás documentación presentada, toda vez que no exhibió ni proporcionó comunicaciones con el proveedor respecto a las características requeridas para los banners, actas de entrega u otra documentación elaborada por aquél en la que diera conformidad del bien que habría recibido, por lo que procede mantener el reparo y confirmar la apelada en dicho extremo.

Que por el importe de **S/27 500,00** por Levantamiento de información en edificios corporativos, la recurrente presentó la Factura N° 001-003590 emitida el 21 de agosto de 2012 por "Levantamiento de Información Edificios Corporativos (12 zonas), según indicaciones Orden de Compra - OC 1208", la orden de compra que únicamente indica como descripción "Levantamiento de Información Edificios Corporativos (12 zonas)", no cuenta con sello de recepción ni contiene la firma ni los datos de identificación de la persona que la habría recibido, lo que le resta fehaciencia, la constancia de detracción que solo da cuenta del cumplimiento de obligaciones tributarias; el reporte de pago masivo y el estado de cuenta corriente que acreditan la oportunidad en que la recurrente canceló la aludida factura mediante transferencia bancaria, mas no acreditan la realización del servicio objeto de reparo (fojas 1109 a 1114).



# Tribunal Fiscal

N° 00358-1-2023

Que la recurrente presentó el Acuerdo de Confidencialidad Mutuo (fojas 3351 a 3353), suscrito el 7 de mayo de 2012, con la empresa \_\_\_\_\_ en la que si bien se menciona la intención de que las partes entablen conversaciones y negociaciones para evaluar posibles relaciones comerciales y/u operaciones empresariales entre las mismas y considerando que dichas conversaciones pueden requerir la relevación de información no pública relativa al negocio de cada una de las partes y potencialmente de sus afiliadas, acuerdan que la parte que comunica la información se considerará confidencial y que la parte que lo recibe se compromete a tratar con carácter confidencial y a proteger con arreglo a los términos del presente acuerdo, no obstante, dicho acuerdo no se encuentra referido a prestación de servicio alguna, sino únicamente al compromiso de no revelar información a terceros respecto de las relaciones comerciales y/u operaciones empresariales entre las partes que suscribieron dicho acuerdo. Además, adjuntó el plano de un sector del cercado de Lima (foja 3350), que no contiene firma ni sello de la empresa proveedora ni de la persona que lo habría elaborado, sino únicamente sello y firma del representante legal de la recurrente, por lo que no se puede afirmar que el mismo hubiese sido elaborado por el proveedor y que constituya parte del servicio contratado.

Que adicionalmente, la recurrente presentó el correo electrónico del 1 de setiembre de 2015 (foja 3354), que hace referencia a la recepción de la factura y señala adjuntar la base de datos de la información que se relevó, sin embargo dicha información no fue presentada por la recurrente, por lo que tal correo no acredita la prestación del servicio alguno.

Que del análisis conjunto de los medios probatorios presentados se advierte que la recurrente no cumplió con aportar elementos de prueba que de manera razonable permitan respaldar la fehaciencia de la operación, no apreciándose de la documentación presentada en qué consistió el servicio contratado, el tipo de información que debería levantarse ni se tiene evidencia de informe o documento alguno emitido por el proveedor respecto de la prestación del servicio, por lo que corresponde mantener el reparo y confirmar la apelada en este extremo.

## **Reparo por S/142 563,00**

Que del punto 10 del Anexo N° 4 de la resolución de determinación impugnada (fojas 5308 a 5313), se aprecia que la Administración reparó la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2012 por S/142 563,00 que comprende los gastos por provisión energía diciembre 12 luz data center por S/59 111,66; Servicio AV - AS por S/6 398,56, Servicio AV-AS por S/6 690,62; Enhanced servi Dic por S/8 057,54; Enhanced servi May por S/8 156,48; comunicati managed IP PBX por S/9 902,85; reclasificación centro de costo mantenimiento UPS por S/23 880,82; provisión OSIPTEL diciembre 12 cuota Osiptel dic 12 por S/5 904,00; MTC canon portador radio por S/7 230,24 y MTC canon portador radio por S/7 230,24; debido a que consideró que la recurrente no acreditó fehacientemente la realización de dichas operaciones, sustentándose en el punto 4.1 del Resultado del Requerimiento N° \_\_\_\_\_ y en el punto 2.6 del Resultado del Requerimiento N° \_\_\_\_\_ (fojas 4589 a 4595 y 4926 a 4930).

Que por los importes de **S/6 398,56, S/8 057,54, S/8 156,48, S/9 902,85 y S/7 230,24** por Servicio AV-AS, servi Dic, servi May, Enterprise comunicati managed IP PBX y MTC canon portador radio, se advierte que la recurrente cargó a gastos en el ejercicio 2012 dichos montos mediante los asientos contables N° 5000000003121529, 5000000002121036, 5000000003090763, 5000000002030963 y 5000000002060631 de 8 de marzo, 26 de junio, 27 de setiembre y 19 y 28 de diciembre de 2012; sin embargo, no presentó documentación fehaciente que sustente la provisión realizada o en su defecto que la revierta en el citado ejercicio ni tampoco se aprecia que los gastos observados hubieran sido adicionados en la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2012, por lo que se acredita que en el ejercicio fiscalizado, dedujo gasto sin sustento documentario por dichos importes, por lo que no habiendo acreditado la fehaciencia de la operación reparada, corresponde confirmar el reparo y la apelada en dicho extremo.

Que por los importes de **S/59 111,66 y S/7 230,24** por Provisión energía diciembre 12 luz data center y MTC canon portador radio, se advierte que la recurrente presentó los asientos contables N° 1000693 y



# Tribunal Fiscal

N° 00358-1-2023

2000728 de 30 de enero y 28 de febrero de 2013 (fojas 2775 y 2823), en donde se aprecia que el extorno de dichos montos fue realizado en el ejercicio 2013 y no en el ejercicio 2012; por lo que se acredita que en el ejercicio fiscalizado, dedujo gasto sin sustento documentario por dichos importes, por lo que al no haber acreditado la fehaciencia de la operación reparada, procede confirmar el reparo y la apelada en tal extremo.

Que por el importe de **S/6 690,62** por . Servicio AV-AS, se aprecia que la Administración dejó constancia que la recurrente presentó la Factura de Exportación N° 0001-00000309, notas de operación y estados de cuenta del Scotiabank, entre otros, que sirvió de sustento de otra operación consignada en el ítem 50 del Anexo N° 4 del Requerimiento N° (foja 4570), circunstancia que no ha sido cuestionada por la recurrente; por lo que se acredita que en el ejercicio fiscalizado dedujo gasto sin sustento documentario por dicho importe, por lo que no habiendo acreditado la fehaciencia de la operación reparada, corresponde confirmar el reparo y la apelada en dicho extremo.

Que por el importe de **S/23 880,82** por Reclasificación centro de costo mantenimiento UPS, se advierte que la recurrente presentó el asiento contable N° 5000000001 100708 de 31 de octubre de 2012 (foja 2778), en donde se aprecia la reclasificación de dicho monto de la cuenta contable 636904 a la cuenta contable 638101; no obstante, no se aprecia que la recurrente hubiera proporcionado sustento alguno por la provisión del gasto deducido bien sea por la cuenta 636904 o 638101, por lo que se acredita que en el ejercicio 2012, dedujo gasto sin sustento documentario por S/23 880,82, por lo que no habiendo acreditado la fehaciencia de la operación reparada, corresponde confirmar el reparo y la apelada en dicho extremo.

Que por el importe de **S/5 904,00** por Provisión OSIPTEL diciembre 12 cuota Osiptel dic 12, se aprecia que la recurrente solo presentó un reporte donde consignó que la provisión no había sido reversada (foja 2777); por lo que se acredita que en el ejercicio 2012, dedujo gasto sin sustento documentario por S/5 904,00, por lo que no habiendo acreditado la fehaciencia de la operación reparada, corresponde confirmar el reparo y la apelada en dicho extremo.

## **Reparo por S/59 724,00**

Que respecto de los gastos por Solution Abono Cap Int GCAS 3 por S/13 540,25, de PE Suministro de 700 GI por S/11 368,00, Mantt Backhaul Obra por S/8 345,99, silver-supp-firsty por S/6 852,76, Planisys S.A. Servicio de hosting por S/6 546,40, Ing. del medio ambiente - IMSS Medición ruido ambiente por S/4 500,00, TPM Cisco DIC por S/4 370,51 y PV Servicio de HOUSING por S/4 200,00; se advierte que la recurrente cargó a gastos en el ejercicio 2012 dichos montos mediante los asientos contables N° 5000000028071076, 5000000003120778, 5000000011040915, 5000000006121600, 5000000002030984, 5000000002121422, 5000000002010069 y 5000000002121550 de 28 de enero, 9 de marzo, 27 de abril, 26 de julio, 13, 26, 27 y 31 de diciembre de 2012; sin embargo, no presentó documentación fehaciente que sustente la provisión realizada o en su defecto que revierta la misma en el citado ejercicio ni tampoco se aprecia que los gastos observados hubieran sido adicionados en la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2012, por lo que se acredita que en el ejercicio fiscalizado, dedujo gasto sin sustento documentario por dichos importes, por lo que no habiendo acreditado la fehaciencia de la operación reparada corresponde confirmar el reparo y la apelada en dicho extremo.

## **Reparo por S/14 720,00**

Que en el punto 15 del Anexo N° 4 de la resolución de determinación impugnada (fojas 5286 a 5291), la Administración reparó la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2012 por la compra de pasajes internacionales y por almuerzo del día del periodista por S/14 720,00, debido a que la recurrente no exhibió y/o presentó documentación suficiente que permita demostrar la fehaciencia de dichas operaciones, sustentándose en los Requerimientos N° y sus resultados.

Que en el punto 1.1 del Anexo N° 01 del Resultado del Requerimiento N° y del punto 2.8 del Anexo N° 01 del Resultado del Requerimiento N° (fojas 4761 a 4766 y 4916 a 4923), la Administración dio cuenta que la recurrente no presentó documentación que acredite fehacientemente



# Tribunal Fiscal

N° 00358-1-2023

los gastos por S/14 720,00 que comprenden los gastos por el viaje a Argentina de del 2 al 12 de febrero de 2012 por S/3 216,94 y por el almuerzo del Día del Periodista por S/11 502,92.

Que por el importe de **S/3 216,94** por pasaje aéreo Lima-Buenos Aires-Lima de se advierte que la recurrente presentó diversa documentación relacionada directamente con dicha operación, esto es, el boleto de viaje donde se consigna el nombre del viajero y el itinerario del viaje, el documento de cobranza, así como correos electrónicos que muestran coordinaciones donde se señala que el viaje programado a Buenos Aires de es parte del viaje de exploración pactado con Sales por el cambio de área (fojas 2363 a 2370), lo que acreditaría que la recurrente hizo uso del servicio de transporte aéreo.

Que del análisis efectuado de la documentación presentada por la recurrente se advierte que contrariamente a lo sostenido por la Administración, se cuenta con elementos mínimos de prueba que de manera razonable y suficiente permiten acreditar la prestación y uso del servicio materia de reparo, por lo que corresponde levantarlo y revocar la apelada en dicho extremo.

Que por el importe de **S/11 502,92** por almuerzo del día del periodista, la recurrente presentó la Factura N° 001-000124 emitida el 20 de setiembre de 2012 por por "almuerzo día del periodista orden de compra – 06 3682", la orden de compra que no cuenta con sello de recepción ni contiene la firma ni los datos de identificación de la persona que la habría recibido, lo que le resta fehaciencia; el presupuesto de producción con logo del proveedor que no cuenta con sello de recepción ni contiene la firma ni los datos de identificación de las personas que lo habrían elaborado y/o recibido, lo que le resta fehaciencia; la constancia de detracción que solo da cuenta del cumplimiento de obligaciones tributarias; el reporte de pago masivo y el estado de cuenta corriente que acreditan la oportunidad en que la recurrente canceló la aludida factura mediante transferencia bancaria, mas no acreditan la realización del servicio objeto de reparo (fojas 1162 a 1168).

Que del análisis conjunto de la documentación y los hechos antes descritos, se concluye que la recurrente no cumplió con aportar elementos de prueba que de manera suficiente sustenten los servicios observados, a pesar que fue debidamente requerida por la Administración, tales como cotizaciones, correspondencia comercial, correos electrónicos de coordinaciones del evento, invitaciones a los asistentes, entre otros; por lo que el reparo respecto de tal comprobante de pago, se encuentra arreglado a ley, por lo que procede mantenerlo y confirmar la apelada en dicho extremo.

Que en cuanto a lo mencionado por la recurrente, en el extremo que presentaría documentación sustentatoria dentro del plazo probatorio señalado en el artículo 125 del Código Tributario, cabe indicar que del caso de autos, se observa que la recurrente no ha presentado documentación en esta instancia, que sustente dicho reparo, por lo que carece de sustento lo alegado en tal sentido.

### - Costos no acreditados con documentación fehaciente

Que del Anexo N° 2 y de los puntos 8, 9 y 16 del Anexo N° 4 de la Resolución de Determinación N° (fojas 5282 a 5286, 5313 a 5329 y 5371), se advierte que la Administración reparó la renta neta del Impuesto a la Renta del ejercicio 2012, por costos no acreditados con documentación fehaciente, por S/224 407,00, S/273 758,00 y S/45 078,00 señalando como sustento los resultados de los Requerimientos N° y como base legal el artículo 20 de la Ley del Impuesto a la Renta y cuyos reparos se muestran a continuación.

COSTOS NO ACREDITADOS CON DOCUMENTACION FEHACIENTE	Importe	Total S/
<b>Costos no acreditados con documentación fehaciente</b>		<b>S/224 407,00</b>
<b>Punto 1.1 del Anexo N° 1 del Resultado del Requerimiento N°</b>		
1. Reclasific. cta lic o l Y6 572 reclasific cta lic o	S/9 979,73	
2. Reclasific. cta anectis Y6 214 reclasific. cta anect.	S/4 714,49	
3. Reclas cta storage ingram lic oreclasif cta lic o	S/2 384,47	
4. Reclasific. cta pms Y6 526 reclasif cta pms	S/2 345,40	
5. Provisión última milla jul-12 prov um tdp jul	S/25 815,41	
6. abono um axs Bolivia	S/19 642,70	



# Tribunal Fiscal

N° 00358-1-2023

7. Provisión última milla dic-12 prov um axs dic 12	S/68 392,31	
8. abono um axs Bolivia	S/19 642,70	
9. Provisión itx diciembre 12 desytel dic 12	S/25 535,51	
10. solutuniqu upgrade pr fe	S/5 971,49	
11. Capac. Satelital 6.00	S/39 982,80	
<b>Costos no acreditados con documentación fehaciente Punto 1.2 del Anexo N° 1 del Resultado del Requerimiento N°</b>		<b>S/273 758,00</b>
12. ss de chat de voz enero 2012	S/27 939,07	
13. ss de chat de voz febrero 2012	S/26 770,07	
14. ss de chat de voz marzo 2012	S/29 272,99	
15. ss de chat de voz abril 2012	S/27 820,22	
16. ss de chat de voz mayo 2012	S/28 759,74	
17. ss de chat de voz jun 2012	S/27 000,82	
18. ss de chat de voz ago. 2012	S/26 939,54	
19. ss de chat de voz set. 2012	S/26 536,21	
20. ss de chat de voz oct. 2012	S/26 773,47	
21. ss de chat de voz nov. 2012	S/25 946,27	
<b>Costos no acreditados con documentación fehaciente Punto 1.2 del Anexo N° 1 del Resultado del Requerimiento N°</b>		<b>S/45 078,00</b>
22	S/26 345,25	
23. Transmisión de datos - internet	S/10 969,30	
24. International telephony resale	S/7 763,35	

Que mediante el punto 1 del Requerimiento N° (foja 4665), luego de la revisión de la información contenida en el archivo "Determinación del Costo de Ventas.xls" presentada en respuesta del Requerimiento N° la Administración solicitó a la recurrente que sustente y acredite por escrito, con la base legal correspondiente y la documentación probatoria, los cargos realizados a las cuentas contables detallados en el Anexo N° 2 adjunto (fojas 4657 a 4660), proporcionando comprobantes de pago, guía de remisión, proformas, presupuestos, contratos y adendas, informes de trabajo por los servicios prestados indicando los trabajos realizados, el área o personas beneficiadas, el tiempo de servicio, entre otros, documentación que acredite los servicios prestados, detalle y sustento del cálculo asientos contables, vouchers de pago y demás documentación que acredite lo solicitado.

Que en el punto 1 del Anexo N° 01 al Requerimiento N° (fojas 4772 y 4773), a efecto de verificar los cargos realizados a las cuentas de gastos diversos que se detallan en el Anexo N° 02 de dicho requerimiento (fojas 4769 a 4771), la Administración solicitó a la recurrente exhibir los comprobantes de pago originales, así como acreditar que se traten de gastos necesarios para producir y mantener la fuente generadora de renta gravada, precisando que la recurrente debía explicar por escrito indicando la base legal respectiva y adjuntando la documentación original, tales como contratos, documentos específicos emitidos en su oportunidad, expresión contable, cancelaciones, estados de cuenta, entre otros. Asimismo, debía presentar los documentos que acrediten fehacientemente el destino y el beneficiario del gasto, y a fin de sustentar debidamente los cargos a las cuentas de resultados, debía tener en cuenta lo siguiente: a) Los comprobantes de pago debían ser identificados plenamente con los importes cargados a la cuenta de gastos consignados en el anexo mencionado; b) Si los cargos correspondían a varios comprobantes incluido el solicitado, debería discriminar el total para visualizar lo solicitado; y, c) Exhibir el documento que acredite el pago en efectivo y/o cheque y/o abono en cuenta bancaria por la cancelación de los proveedores. Invocó los artículos 37, 44 y 57 de la Ley del Impuesto a la Renta, el inciso b) del artículo 25 de su reglamento y el Reglamento de Comprobantes de Pago.

Que en el punto 1.1 del Anexo N° 01 del Resultado del Requerimiento N° (fojas 4608 a 4611), respecto de S/224 407,00 que comprende "Reclasific. cta lic o l Y6 572 reclasific cta lic o" por S/9 979,73, "Reclasific. cta anectis Y6 214 reclasific. cta anectis" por S/4 714,49, "Reclasific cta storage ingram lic oreclasif cta lic o" por S/2 384,47, "Reclasific. cta pms Y6 526 reclasif cta pms" por S/2 345,40, "Provisión última milla jul-12 prov um tdp jul" por S/25 815,41, abono um axs Bolivia" por S/19 642,70, "Provisión última milla dic-12 prov um axs dic 12" por S/68 392,31, abono um axs Bolivia" por S/19 642,70, "Provisión itx diciembre 12 desytel dic 12" por S/25 535,51, americas solutuniqu upgrade pr fe" por S/5 971,49 y Capac. Satelital 6.00" por S/39 982,80;



# Tribunal Fiscal

N° 00358-1-2023

la Administración dejó constancia que la recurrente no presentó comprobante de pago o cualquier otro documento que permita demostrar la fehaciencia de las operaciones registradas antes citadas, por lo que reparó por costos sin sustento documentario, según el Anexo N° 2.1 adjunto (fojas 4576 y 4577).

Que en el punto 1.2 del Anexo N° 01 del referido resultado (fojas 4602 a 4607), respecto de S/273 758,00 que comprende los desembolsos efectuados por "comisión de tráfico de voz entrante servicio de chat de voz" de enero a junio y agosto a noviembre de 2012 a cargo del proveedor según la Factura N° 001-000141 por S/27 939,07, la Factura N° 001-000142 por S/26 770,07, la Factura N° 001-000143 por S/29 272,99, la Factura N° 001-000144 por S/27 820,22, la Factura N° 001-000146 por S/28 759,74, la Factura N° 001-000147 por S/27 000,82, la Factura N° 001-000149 por S/26 939,54, la Factura N° 001-000150 por S/26 536,21, la Factura N° 001-000151 por S/26 773,47 y la Factura N° 001-000152 por S/25 946,27; la Administración dejó constancia que fueron registradas en la cuenta contable 694196 - Comisiones por Ventas" y que la recurrente sólo presentó copia de los comprobantes de pago, constancia de detracción, medios de pago, estados de cuenta, mail de aprobación y una carpeta en medio magnético de nombre " 2012" que contenía 10 archivos en formato ".xls" conteniendo el detalle de cada factura en minutos reales y redondeados indicando la ruta y la empresa que permitía el tráfico de datos a otras empresas, mas no indicaba la fecha de prestación del servicio ni el inicio ni el término del mismo.

Que la Administración manifestó que requirió a la recurrente acreditar con documentación fehaciente, los referidos costos a efectos de demostrar la fehaciencia de las operaciones, solicitando información como el contrato suscrito con el proveedor, detalle de la determinación de las comisiones canceladas, el porcentaje de comisión a percibir por el servicio de chat de voz, los precios pactados por la prestación del servicio, la forma de determinación del pago por el servicio, las áreas de cobertura y cualquier otra evidencia que demostrara la efectiva realización del hecho generador. Agregó que verificó la recurrencia de los servicios prestados por el proveedor a la recurrente, y determinó que durante el ejercicio 2012 el referido proveedor habría emitido a la recurrente doce facturas correlativas; y que de la revisión a sus sistemas informáticos, determinó que la recurrente habría sido el único cliente al cual le facturó y por ende le prestó sus servicios, toda vez que el importe que obra en los registros de compras de la recurrente por adquisiciones de servicios a coincide con el importe consignado como ingresos en la casilla 461 de la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta del ejercicio 2012 presentado por el proveedor; y dado que la recurrente no acreditó con documentación sustentatoria la efectiva ocurrencia del hecho generador de los servicios observados, reparó los costos no acreditados con documentación fehaciente, según el Anexo N° 2.2 adjunto (foja 4575).

Que en el punto 1.2 del Anexo N° 01 del Resultado del Requerimiento N° (fojas 4757 a 4761), respecto de S/45 078,00 que comprende " por S/26 345,25, "Transmisión de datos – internet" por S/10 969,30 e "International telephony resale" por S/7 763,35; la Administración dejó constancia que la recurrente no presentó comprobante de pago o cualquier otro documento que permita demostrar la fehaciencia de las operaciones registradas antes citadas, por lo que reparó los costos no acreditados con documentación fehaciente, según el Anexo N° 2.2 adjunto a dicho resultado (foja 4738).

Que mediante los puntos 12, 13 y 21 del Anexo N° 01 al Requerimiento N° (fojas 4968 y 4969), la Administración, de acuerdo al artículo 75 del Código Tributario, solicitó a la recurrente presentar sus descargos a las observaciones formuladas en los resultados de los Requerimientos N°

Que en el punto 7.1 del Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° (fojas 4878 a 4885), respecto del importe de **S/224 407,00**, la Administración señaló que:

- Por el importe de **S/9 979,73** por "Reclasific. cta lic o l Y6 572 reclasific cta lic" o por S/9 979,73, del asiento contable N° 50000002090681 de 27 de setiembre de 2012 observó la reclasificación del gasto registrado en la cuenta 638101 por la cuenta 694172, manteniendo sus efectos en la determinación del impuesto, y si bien la recurrente presentó la Factura N° 001-8698, constancia de detracción y medios de pago, verificó la adquisición de licencias por S/8 732,21, sin embargo, dicho monto no corresponde al importe reparado,





# Tribunal Fiscal

N° 00358-1-2023

y la recurrente no presentó partes de consumo, ni indicó a qué área benefició o si dichas licencias fueron vendidas, ni presentó cualquier otro documento que acreditara la fehaciencia de la operación y su vinculación con el costo de ventas, por lo que mantuvo el reparo.

- Por los importes de **S/4 714,49** y **S/2 384,47** por "Reclasific. cta anectis Y6 214 reclasific. cta anectis", "Reclas cta storage ingram lic oreclasif cta lic", respectivamente, de los asientos contables N° 500000002090753 y 500000036090770 de 27 de setiembre de 2012, observó la reclasificación de los gastos registrados en la cuenta 638101 por la cuenta 694172, y concluyó que las operaciones observadas no fueron sustentadas, por lo que mantuvo el reparo.
- Por el importe de **S/2 345,40** por "Reclasific. cta pms Y6 526 reclasif cta pms", la recurrente presentó la Factura N° 001-000549 del proveedor . por \$4 767,75, orden de compra, constancia de detracción, medio de pago y reporte interno (no voucher contable), y que de su revisión determinó que el comprobante de pago no correspondía a la operación solicitada debido a que el importe era mayor, la fecha de emisión no coincidía con la fecha de la operación, el importe del voucher contable era superior al solicitado, y el detalle del comprobante de pago no concordaba con la glosa del registro de la operación, por lo que concluyó que la operación no fue sustentada y mantuvo el reparo.
- Por el importe de **S/25 815,41** por "Provisión última milla jul-12 prov um tdp jul", la recurrente solamente proporcionó el folio del diario N° 11223 que contenía la provisión requerida, sin presentar información adicional, por lo que concluyó que la operación no fue acreditada y mantuvo el reparo.
- Por el importe de **S/19 642,70** por . abono última milla", la recurrente presentó el Invoice N° 00742/2012 del proveedor ., orden de compra, medio de pago y estado de cuenta, información que ya había sido materia de sustento de la operación requerida en el ítem 184 del Anexo N° 02 del Resultado del Requerimiento N° . sin presentar información adicional, por lo que concluyó que la operación no fue desvirtuada y mantuvo el reparo.
- Por el importe de **S/68 392,31** por "Provisión última milla dic-12 prov um axs dic 12", si bien la recurrente presentó el asiento contable N° 1000738 de 31 de enero de 2013 conteniendo el extorno de la operación, al registrarse dicho extorno en el ejercicio 2013, no modificó el gasto registrado en el ejercicio 2012, y no presentó información adicional, por lo que concluyó que la operación no fue sustentada y mantuvo el reparo.
- Por el importe de **S/19 642,70** por . abono um axs Bolivia", la recurrente presentó el Invoice N° 00892/2012 del proveedor ., orden de compra, medio de pago y notas de operación del Banco, información que ya había sido materia de sustento de la operación requerida en el ítem 187 del Anexo N° 02 del Resultado del Requerimiento N° . por lo que al no presentar información adicional, concluyó que la operación no fue sustentada y mantuvo el reparo.
- Por el importe de **S/25 535,51** por "Provisión itx diciembre 12 desytel dic 12", si bien la recurrente presentó el asiento contable N° 1000738 de 31 de enero de 2013 conteniendo el extorno de la operación, al registrarse dicho extorno en el ejercicio 2013, no modificó el gasto registrado en el ejercicio 2012, y dado que no presentó información adicional, concluyó que la operación no fue sustentada y mantuvo el reparo.
- Por el importe de **S/5 971,49** por . solutunike upgrade pr fe", la recurrente inicialmente presentó el Invoice N° 429898 del proveedor . y un correo de aprobación que ya había sido materia de sustento de la operación requerida en el ítem 215 del Anexo N° 02 del Resultado del Requerimiento N° . y que posteriormente presentó el Invoice N° 429696 del referido proveedor que también ya había sido materia de sustento de la operación requerida en el ítem 213 del Anexo N° 02 del Resultado del Requerimiento N° . por lo que al no presentar información adicional, concluyó que la operación no fue sustentada y mantuvo el reparo.
- Por el importe de **S/39 982,80** por . Capac. Satelital 6.00", la recurrente presentó el Invoice N° A00135737 del proveedor ., orden de compra y nota de cargo, información que ya había sido materia de sustento de la operación requerida en el ítem 258 del Anexo N° 02 del Resultado del Requerimiento N° . por lo que al no presentar información adicional,



# Tribunal Fiscal

N° 00358-1-2023

concluyó que la operación no fue sustentada y mantuvo el reparo.

Que en el punto 7.2 del Anexo N° 01 del referido resultado (fojas 4874 a 4878), respecto del importe de **S/273 758,00** que comprende los desembolsos efectuados por "Comisión de tráfico de voz entrante servicio de chat de voz" de enero a junio y agosto a noviembre de 2012 a cargo del proveedor .; la Administración dejó constancia que la recurrente presentó un medio magnético que contenía la misma información presentada durante el procedimiento de fiscalización, por lo que concluyó que al no haber presentado información adicional, la observación no fue sustentada y mantuvo el reparo.

Que en el punto 7.4 del Anexo N° 01 del citado resultado (fojas 4871 a 4873), respecto del importe de **S/45 078,00**, la Administración dejó constancia que la recurrente no presentó documentación alguna en relación con los costos por " " por S/26 345,25, Transmisión de datos - internet por S/10 969,30 e "International telephony resale" por S/7 763,35, por lo que mantuvo el reparo.

Que de lo actuado se aprecia que la Administración reparó los costos contabilizados en el ejercicio 2012 en diferentes cuentas contables, debido a que no se acreditaron fehacientemente, por lo que a continuación se evaluará la documentación proporcionada por la recurrente en el procedimiento de fiscalización.

Que de manera previa al análisis, en cuanto a lo señalado por la Administración en la resolución apelada en relación a que la recurrente no acreditó la utilización de medios de pago, cabe señalar que en los resultados de los Requerimientos N° así como en la Resolución de Determinación N° , se aprecia que el motivo determinante del reparo fue que el costo no fue acreditado con documentación fehaciente (fehaciencia del costo), no obstante, se advierte que en instancia de reclamación, la Administración adicionó al reparo formulado en fiscalización el fundamento de que no se acreditó el uso de medios de pago para aceptar la deducción del costo reparado, manteniendo dicho reparo bajo aspectos que no habían sido considerados en el valor materia de impugnación, lo que no se ajusta a lo dispuesto por el aludido artículo 127, prescindiendo del procedimiento legal establecido, por lo que de conformidad con el numeral 2 del artículo 109 del Código Tributario, procede declarar la nulidad de la resolución apelada en cuanto a la adición de fundamento efectuada.

## **Reparo por S/224 407,00**

Que por el importe de **S/9 979,73** por "Reclasific. cta lic o l Y6 572 reclasific cta lic o", la recurrente presentó el asiento contable N° 500000002090681 de 27 de setiembre de 2012 (foja 1663), en el que se aprecia la reclasificación de dicho monto de la cuenta contable 638101 a la cuenta contable 694172 y como sustento adjuntó la Factura N° 001-8698 de 16 de agosto de 2012 emitida por por la compra de licencias por \$1 669,64 más IGV, las órdenes de compra O6 3646 y O6 3661 que sustentan el requerimiento de los bienes mas no que en efecto se hayan adquirido las licencias, y las constancias de detracción por S/508,00 y S/110,00 que acreditan el cumplimiento de obligaciones tributarias y el estado de cuenta bancaria que sustentarían el pago del comprobante de pago (fojas 1654 a 1661).

Que de lo expuesto se observa que la recurrente cargó a la cuenta correspondiente al costo de ventas, la compra de licencias que fue reparada por la Administración al considerar que durante el procedimiento de fiscalización la recurrente no acreditó con documentación sustentatoria que efectivamente se hayan realizado las operaciones y su vinculación con el costo de venta.

Que conforme se ha señalado previamente, para sustentar válidamente la deducción del costo para efecto del Impuesto a la Renta, no es suficiente la presentación de los comprobantes de pago emitidos conforme a ley, ni su registro contable, sino que ellos deben corresponder a operaciones fehacientes realizadas por los compradores con sus proveedores, para lo cual es necesario demostrar con la documentación pertinente indicios razonables de la venta de los bienes recibidos o la efectiva prestación de los servicios.

Que de la evaluación conjunta de la documentación proporcionada por la recurrente, no se advierte que se haya acreditado con documentación suficiente, la fehaciencia del costo de ventas vinculado al asiento contable N° 500000002090681, y toda vez que para la deducción de costos o gastos, no basta con acreditar



# Tribunal Fiscal

N° 00358-1-2023

que se cuenta con los comprobantes de pago que respalden las operaciones efectuadas ni con su registro contable, sino que es necesario demostrar que dichos comprobantes en efecto corresponden a operaciones existentes, y que la recurrente debía mantener al menos un nivel mínimo indispensable de elementos de prueba que acrediten las operaciones de los comprobantes que sustentarían el costo de ventas, procede mantener el reparo y confirmar la apelada en este extremo.

Que por los importes de **S/4 714,49** y **S/2 384,47** por "Reclasific. cta anectis Y6 214 reclasific. cta anectis", "Reclas cta storage ingram lic oreclasif cta lic", la recurrente presentó los asientos contables N° 500000002090753 y 500000036090770 de 27 de setiembre de 2012 (fojas 1592 y 1622), en donde se aprecia la reclasificación de dichos montos de la cuenta contable 638101 a la cuenta contable 694172, no obstante, no se aprecia que la recurrente hubiera proporcionado sustento alguno por la provisión del gasto deducido bien sea por la cuenta 638101 o 694172, por lo que se acredita que en el ejercicio 2012, dedujo costo de ventas sin sustento documentario por S/4 714,49 y S/2 384,47, por lo que no habiendo acreditado la fehaciencia de la operación reparada, corresponde confirmar el reparo y la apelada en este extremo.

Que por el importe de **S/2 345,40** por "Reclasific. cta pms Y6 526 reclasif cta pms", la recurrente presentó la Factura N° 001-000549 del proveedor por \$4 767,75 (foja 1598), orden de compra N° O6 3605 (foja 1597), constancia de detracción por S/1 792,00 (foja 1596), medio de pago (foja 1595), estado de cuenta (foja 1593) y voucher contable (foja 1599), y de su revisión se advierte que el importe del comprobante de pago y del voucher contable son mayores al importe observado, lo que resta fehaciencia a tal documentación, por lo que no permite sustentar la efectiva realización de la operación que dio origen al costo observado, correspondiendo confirmar el reparo y la apelada en este extremo.

Que por el importe de **S/25 815,41** por "Provisión última milla jul-12 prov um tdp jul", se advierte que la recurrente cargó dicho monto al costo de ventas en el ejercicio 2012 mediante el asiento contable N° 7000852 de 31 de julio de 2012 registrado en el folio del Diario N° 11223 (foja 1563), sin embargo, no presentó documentación fehaciente que sustente la provisión realizada o en su defecto que revierta la misma en el citado ejercicio ni tampoco se aprecia que el importe observado hubiera sido adicionado en la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2012, por lo que se acredita que en el ejercicio fiscalizado, dedujo costo de ventas sin sustento documentario por dicho importe, por lo que no habiendo acreditado la fehaciencia del costo, corresponde confirmar el reparo y la apelada en tal extremo.

Que por los importes de **S/19 642,70**, **S/19 642,70**, **S/5 971,49** y **S/39 982,80** por "abono última milla", "abono um axs Bolivia", "Global crossing americas solutunique upgrade pr fe" y "Capac. Satelital 6.00", se aprecia que la Administración dejó constancia que la recurrente presentó los Invoices N° 00742/2012 y 00892/2012 del proveedor, los Invoices N° 429696 y 429898 del proveedor Inc. y el Invoice N° A00135737 del proveedor, un correo de aprobación en el caso del importe de S/5 971,49, órdenes de compra, medios de pago y estados de cuenta, entre otros (fojas 1541 a 1543, 1549 a 1552, 1554 a 1562, 2957 y 2958), que sirvieron de sustento de las operaciones consignadas en los ítems 184, 187, 213 215 y 258 del Anexo N° 02 del Resultado del Requerimiento N° (foja 4580), circunstancia que no ha sido cuestionada por la recurrente, por lo que se acredita que en el ejercicio fiscalizado, dedujo costo de ventas sin sustento documentario por dichos importes, por lo que no habiendo acreditado la fehaciencia de las operaciones reparadas, corresponde confirmar el reparo y la apelada en tal extremo.

Que por los importes de **S/68 392,31** y **S/25 535,51** por "Provisión última milla dic-12 prov um axs dic 12" (foja 2971) y "Provisión itx diciembre 12 desytel dic 12" (foja 2966), la recurrente presentó los asientos contables N° 1000718 y 1000738 de 31 de enero de 2013 (fojas 2965 y 2970), en donde se aprecia que el extorno de dichos montos se realizó en el ejercicio 2013 y no en el ejercicio 2012, por lo que se acredita que en el ejercicio fiscalizado dedujo costo de ventas sin sustento documentario, y al no haber acreditado la fehaciencia de las operaciones reparadas, procede confirmar el reparo y la apelada en dicho extremo.

## **Reparo por S/273 758,00**

Que el importe de S/273 758,00 comprende los desembolsos efectuados por "Comisión de tráfico de voz



# Tribunal Fiscal

N° 00358-1-2023

entrante servicio de chat de voz de los meses de enero a junio y agosto a noviembre de 2012" a cargo del proveedor respecto de los cuales la recurrente presentó las Facturas N° 001-000141, 001-000142, 001-000143, 001-000144, 001-000146, 001-000147, 001-000149, 001-000150, 001-000151, 001-000152 por S/27 939,07, S/26 770,07, S/29 272,99, S/27 820,22, S/28 759,74, S/27 000,82, S/26 939,54, S/26 536,21, S/26 773,47 y S/25 946,27 (fojas 2843 a 2954), y su anotación contable, y dado que de acuerdo con los criterios jurisprudenciales anteriormente glosados, no basta con acreditar que se cuenta con el comprobante de pago observado ni que este se encuentre registrado, sino que es necesario que acreditar que tales operaciones en efecto se realizaron con documentación suficiente que lo sustente, se concluye que las citadas facturas no sustentan la realidad de las operaciones consignadas en ellas.

Que asimismo, las constancias de depósitos de las detracciones en el Banco de la Nación, solo acreditarían el cumplimiento del pago de tal obligación, mas no así la efectiva prestación de los servicios por los cuales fueron giradas las facturas antes referidas. Del mismo modo, de los estados de cuenta bancarios y medios de pago solo acreditarían el pago de los comprobantes de pago antes citados mas no que efectivamente se hayan realizado las operaciones y su vinculación con el costo de venta.

Que de otro lado, se tienen impresiones de algunos correos electrónicos que consignan como asunto «Notificar aprobación Comisión» que evidenciarían comunicaciones entre el personal de la recurrente en las que se aprueba los pagos que deberían efectuarse al proveedor, de lo cual no puede concluirse que evidencien la prestación de servicios por parte del proveedor a la recurrente.

Que adicionalmente, en el Resultado del Requerimiento N° (foja 4606) la Administración dejó constancia que la recurrente proporcionó un medio magnético conteniendo una carpeta de nombre 2012" con 10 archivos en formato ".xls" que describían el detalle de cada factura en minutos reales y redondeados que indicaban la ruta y la empresa que permitía el tráfico de datos a otras empresas, mas no indicaba la fecha de prestación del servicio, su inicio ni su término, lo que no ha sido cuestionado por la recurrente.

Que de lo expuesto se observa que la recurrente cargó al costo de ventas, la prestación de servicios por la "comisión de tráfico de voz entrante servicio de chat de voz de los meses de enero a junio y agosto a noviembre de 2012", que fue reparada por la Administración al considerar que la recurrente durante el procedimiento de fiscalización no acreditó con documentación sustentatoria que efectivamente se hayan realizado tales operaciones.

Que de la evaluación conjunta de la documentación proporcionada por la recurrente, no se advierte que hubiera acreditado con documentación suficiente, la efectiva prestación de los servicios y por ende la fehaciencia del costo de ventas por S/273 758,00, toda vez que no presentó el contrato suscrito con el proveedor, la orden de servicios, la determinación de las comisiones canceladas por los servicios de chat de voz, las áreas de cobertura de las llamadas, los clientes a quienes se les prestó el servicio, la conformidad del servicio prestado, ni cualquier otra evidencia que acreditase las operaciones observadas, por lo que corresponde mantener el reparo y confirmar la apelada en este extremo.

## **Reparo por S/45 078,00**

Que por el importe de **S/10 969,30** por "Transmisión de datos – internet", se advierte que la recurrente presentó el asiento contable N° 12000820 de 31 de diciembre de 2012 (2984) en donde se aprecia un cargo al costo de ventas a través de la cuenta 694183.

Que por el importe de **S/26 345,25** por "General Dynamics SATCOM" la Administración dejó constancia que no se presentó documentación alguna que sustente dicho importe.

Que de lo expuesto se aprecia que no obra en autos, documentación fehaciente que sustente las provisiones realizadas o en su defecto que revierta las mismas en el citado ejercicio ni tampoco se aprecia que los costos observados hubieran sido adicionados en la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2012, por lo que se acredita que en el ejercicio fiscalizado, la recurrente dedujo costo de ventas



# Tribunal Fiscal

N° 00358-1-2023

sin sustento documentario por los referidos importes, y al no haber acreditado la fehaciencia del costo, corresponde confirmar el reparo y la apelada en dichos extremos.

Que por el importe de **S/7 763,35** por "International telephony", la recurrente presentó el Invoice N° B-7233 de 26 de febrero de 2012 emitido por \_\_\_\_\_ por el servicio de tráfico de minutos por \$1596,53 y su anotación contable, y un correo de aprobación del pago del mismo (fojas 2675 a 2677), documentación que no resulta suficiente para sustentar la fehaciencia de las operaciones, debido a que conforme se ha señalado previamente, para sustentar válidamente la deducción del costo para efecto del Impuesto a la Renta, no resulta suficiente la presentación de los comprobantes de pago emitidos conforme a ley, ni su registro contable, siendo que el correo sustentaría una coordinación de pago mas no que en efecto se haya realizado la prestación de servicio que se alude en la factura.

Que de la evaluación conjunta de la documentación proporcionada por la recurrente, no se advierte que hubiera acreditado con documentación suficiente, la fehaciencia del costo de ventas por dicho importe, y en consecuencia corresponde mantener el reparo y confirmar la apelada en este extremo.

Que respecto a lo indicado por la recurrente acerca que presentaría documentación sustentatoria dentro del plazo probatorio señalado en el artículo 125 del Código Tributario que sustentaría los reparos por costos y gastos no acreditados con documentación fehaciente, cabe indicar que en esta instancia no ha presentado documentación que sustente dichos reparos, por lo que carece de sustento lo alegado en tal sentido.

Que asimismo, contrariamente a lo sostenido por la recurrente, de lo actuado no se aprecia que la Administración no hubiera valorado de manera conjunta y razonada los medios probatorios presentados respecto de los reparos por gastos no acreditados con documentación fehaciente - curso de entrenamiento Lambda Unite Multiservice Switch (S/53 019,00), costos no acreditados con documentación fehaciente (S/557 684,00), y gasto por depreciación por costo del activo no acreditado fehacientemente (S/967 269,00), por lo que la nulidad deducida en tal virtud no resulta atendible.

Que cabe resaltar que el hecho que la posición de la recurrente difiera de la decisión de la Administración o que se tenga una valoración distinta respecto de las pruebas presentadas no acarrea la nulidad alegada, sin perjuicio que de la evaluación realizada por esta instancia se haya concluido que correspondía revocar algunos conceptos de los citados reparos.

Que no resulta atendible lo alegado en el sentido que la Administración acotó indebidamente diversos reparos vinculados a gastos del extranjero sin considerar en sus observaciones lo dispuesto en el artículo 51-A de la Ley del Impuesto a la Renta, toda vez que el motivo de los reparos fue la falta de acreditación de la fehaciencia de las operaciones sustentadas en comprobantes de pago y no el cumplimiento de los requisitos vigentes del Reglamento de Comprobantes de Pago que deberían tener los comprobantes de pago, según el cual tratándose de gastos por operaciones realizadas por sujetos no domiciliados, no se exige que reúnan los requisitos vigentes del citado reglamento, sino que es suficiente que se hayan emitido de conformidad con las disposiciones legales del respectivo país y que reúnan los requisitos descritos en el artículo 51-A de la Ley del Impuesto a la Renta.

## **RESOLUCIONES DE DETERMINACIÓN N°**

Que las Resoluciones de Determinación N° \_\_\_\_\_ (fojas 5377 a 5417), han sido emitidas por intereses de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2012, al efectuarse reparos por "Disminución de ingresos sin sustento documentario" y "Modificación del coeficiente aplicable para su determinación".

Que con relación a la "Disminución de ingresos sin sustento documentario", al haberse confirmado en la presente instancia, los reparos efectuados por tal concepto, corresponde emitir similar pronunciamiento en relación a dichos valores, y confirmar la apelada en este extremo.

Que con relación a la "Modificación del coeficiente aplicable para su determinación", en el Anexo N° 2 a las



# Tribunal Fiscal

N° 00358-1-2023

Resoluciones de Determinación N° (foja 5416/vuelta), la Administración estableció diferencias en el coeficiente aplicado los pagos a cuenta de enero a diciembre de 2012, considerando como base legal lo establecido en el artículo 85 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que según el artículo 85 de la Ley del Impuesto a la Renta, los contribuyentes que obtienen rentas de tercera categoría abonarán con carácter de pago a cuenta del impuesto que en definitiva les corresponda por el ejercicio gravable, dentro de los plazos previstos por el Código Tributario, cuotas mensuales que determinarán con arreglo a alguno de los siguientes sistemas: a) aplicando a los ingresos netos obtenidos en el mes, el coeficiente resultante de dividir el monto del impuesto calculado entre el total de ingresos netos del ejercicio anterior, y tratándose de los pagos a cuenta de los meses de enero y febrero se fijarán considerando el impuesto calculado y los ingresos netos del ejercicio precedente al anterior, precisándose que de no existir impuesto calculado en el ejercicio precedente al anterior se aplicará el método señalado en el literal b), esto es, aquéllos que inicien sus actividades en el ejercicio y los que no hubieran obtenido renta imponible en el ejercicio anterior, deben efectuar sus pagos a cuenta fijando la cuota en el 2% de los ingresos obtenidos en el mes.

Que con relación a los pagos a cuenta de enero y febrero de 2012, el coeficiente fue determinado sobre la base de los ingresos netos declarados por la recurrente en el ejercicio 2010 y el impuesto resultante determinado en el referido ejercicio contenido en la declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2010, según PDT 668 N° de 3 de diciembre de 2012 (fojas 6338 a 6340), lo que implicó que el coeficiente para calcular los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero y febrero ascienda a 0,0671, lo que se encuentra arreglado a ley, por lo que corresponde confirmar la apelada en este extremo.

Que con relación a los pagos a cuenta de marzo a diciembre de 2012, el coeficiente fue determinado sobre la base de los ingresos netos declarados por la recurrente en el ejercicio 2011 y el impuesto resultante determinado en el referido ejercicio contenido en la declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2011, según PDT 670 N° del 14 de enero de 2014 (fojas 6341 a 6343), lo que implicó que el coeficiente para calcular los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero y febrero ascienda a 0,0752, lo que se encuentra arreglado a ley, por lo que corresponde confirmar la apelada en este extremo.

## RESOLUCIONES DE DETERMINACIÓN N°

Que de las Resoluciones de Determinación N° y sus anexos (fojas 5420 a 5481), se aprecia que la Administración consideró como disposición indirecta de renta no susceptible de posterior control tributario en los períodos enero a diciembre de 2012 y aplicó la Tasa Adicional del 4,1% respecto de las adiciones efectuadas por la recurrente al determinar su renta neta imponible del ejercicio 2012 por S/592 584,00 y S/353 939,00 consignadas en las declaraciones juradas original y rectificatoria del Impuesto a la Renta presentadas mediante Formularios PDT 682 N° respectivamente, y respecto de los reparos por gastos no acreditados con documentación fehaciente por S/10 000,00, S/158 187,00, S/72 409,00, S/71 294,00, S/142 563,00, S/59 724,00 y S/14 720,00.

### - Adiciones por S/353 939,00

Que en cuanto a las adiciones efectuadas por S/353 939,00<sup>22</sup>, de la declaración jurada rectificatoria del Impuesto a la Renta del ejercicio 2012, presentada mediante Formulario PDT 682 N° de 9 de diciembre de 2015 (foja 6332), se aprecia que la recurrente realizó adiciones a efecto de determinar la renta neta imponible para el cálculo de dicho impuesto y ejercicio por S/14 358 870,00, advirtiéndose de los Anexos N° 03, 05, 08 y 09 al Resultado del Requerimiento N° (fojas 4828, 4829, 4832 a 4838 y 4840) el detalle de las aludidas adiciones consideradas por la Administración como disposición

<sup>22</sup> Importe conformado por los montos de los reparos aceptados por la recurrente, que comprende S/15 593,00 por Gastos no acreditados con documentación fehaciente (según Anexo N° 3 del Resultado del Requerimiento N° foja 4840), S/323 208,00 por Gastos no acreditados con documentación fehaciente (según Anexo N° 5 del Resultado del Requerimiento N° fojas 4832 a 4838), S/11 700,00 por Gastos no acreditados con documentación fehaciente (según Anexo N° 8 del Resultado del Requerimiento N° foja 4829), y S/3 437,00 por Gastos no acreditados con documentación fehaciente (según Anexo N° 9 del Resultado del Requerimiento N° foja 4828).



# Tribunal Fiscal

N° 00358-1-2023

indirecta de renta no susceptible de posterior control tributario en los períodos enero a diciembre de 2012 por S/353 939,00 y que fueron aceptados por la recurrente mediante la presentación de la referida declaración jurada rectificatoria.

Que de lo actuado, se aprecia que la Administración consideró como dividendos presuntos a los desembolsos que fueron adicionados por la recurrente para efectos del cálculo de la renta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2012, esto es, los conceptos que sustentan la aplicación de la Tasa Adicional del Impuesto a la Renta fueron autoreparados por aquella en su declaración jurada rectificatoria.

Que al respecto debe determinarse si la presentación de una declaración jurada rectificatoria del Impuesto a la Renta mediante la que se reconocen observaciones efectuadas por la Administración en el marco de una fiscalización, impide o no la aplicación de la tasa adicional del Impuesto a la Renta.

Que sobre el particular, se han suscitado distintas interpretaciones. En efecto, conforme con la primera interpretación, la presentación de una declaración jurada rectificatoria del Impuesto a la Renta mediante la que se reconocen las observaciones efectuadas por la Administración en el marco de una fiscalización, no impide la aplicación de la Tasa Adicional del Impuesto a la Renta, debido a que tal declaración, por sí sola, no acredita el destino de los importes observados, y en consecuencia, no desvirtúa que pudieran involucrar una disposición indirecta de renta no susceptible de posterior control tributario.

Que por otro lado, según la segunda interpretación, la presentación de una declaración jurada rectificatoria mediante la que se reconocen las observaciones efectuadas por la Administración en el marco de una fiscalización, impide o no autoriza la aplicación de la Tasa Adicional del Impuesto a la Renta, debido a que el importe reconocido mediante dicha declaración puede ser materia de posterior control tributario.

Que habiéndose llevado el tema a conocimiento de la Sala Plena del Tribunal Fiscal, mediante acuerdo contenido en el Acta de Reunión de Sala Plena N° 2022-13 de 29 de diciembre de 2022, se ha adoptado la primera interpretación antes mencionada, según la cual: "La presentación de una declaración jurada rectificatoria del Impuesto a la Renta mediante la que se reconocen las observaciones efectuadas por la Administración en el marco de una fiscalización, no impide la aplicación de la Tasa Adicional del Impuesto a la Renta, debido a que tal declaración, por sí sola, no acredita el destino de los importes observados, y en consecuencia, no desvirtúa que pudieran involucrar una disposición indirecta de renta no susceptible de posterior control tributario", de acuerdo con los siguientes fundamentos:

*"De conformidad con el inciso i) del artículo 24 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF<sup>23</sup>, son rentas de segunda categoría los dividendos y cualquier otra forma de distribución de utilidades, con excepción de las sumas a que se refiere el inciso g) del artículo 24-A de la ley.*

*El inciso g) del artículo 24-A de la citada ley, modificado por el Decreto Legislativo N° 970<sup>24</sup>, establece que para los efectos del Impuesto se entiende por dividendos y cualquier otra forma de distribución de utilidades, toda suma o entrega en especie que resulte renta gravable de la tercera categoría, en tanto signifique una disposición indirecta de dicha renta no susceptible de posterior control tributario, incluyendo las sumas cargadas a gastos e ingresos no declarados. El Impuesto a aplicarse sobre estas rentas se regula en el artículo 55 de esta ley.*

*El segundo párrafo del artículo 55 de la referida ley<sup>25</sup>, establece que las personas jurídicas se encuentran sujetas a una tasa adicional del cuatro coma uno por ciento (4,1%) sobre las sumas a que se refiere el inciso g) del artículo 24-A. El Impuesto determinado de acuerdo con lo previsto en el presente párrafo deberá abonarse al fisco dentro del mes siguiente de efectuada la disposición indirecta de la renta, en los plazos previstos por el Código Tributario para las obligaciones de periodicidad mensual.*

<sup>23</sup> Inciso i) incorporado por la Ley N° 27804, publicada el 2 de agosto de 2002.

<sup>24</sup> Decreto Legislativo N° 970 publicado el 24 de diciembre de 2006 y vigente desde el 1 de enero de 2007.

<sup>25</sup> Según texto vigente hasta el 31 de diciembre de 2016.



# Tribunal Fiscal

N° 00358-1-2023

El tercer párrafo del artículo 55 antes citado, incorporado por el Decreto Legislativo N° 979<sup>26</sup>, dispone que en caso no sea posible determinar el momento en que se efectuó la disposición indirecta de renta, el impuesto deberá abonarse al fisco dentro del mes siguiente a la fecha en que se devengó el gasto. De no ser posible determinar la fecha de devengo del gasto, el impuesto se abonará en el mes de enero del ejercicio siguiente a aquel en el cual se efectuó la disposición indirecta de renta.

Por su parte, el artículo 13-B del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo N° 122-94-EF, incorporado por el Decreto Supremo N° 086-2004-EF<sup>27</sup>, señala que a efectos del inciso g) del artículo 24-A de la ley, constituyen gastos que significan "disposición indirecta de renta no susceptible de posterior control tributario" aquellos gastos susceptibles de haber beneficiado a los accionistas, participacionistas, titulares y en general a los socios o asociados de personas jurídicas a que se refiere el artículo 14 de la ley, entre otros, los gastos particulares ajenos al negocio, los gastos de cargo de los accionistas, participacionistas, titulares y en general socios o asociados que son asumidos por la persona jurídica. Reúnen la misma calificación, los siguientes gastos:

1. Los gastos sustentados por comprobantes de pago falsos, constituidos por aquellos que, reuniendo los requisitos y características formales señalados en el Reglamento de Comprobantes de Pago, son emitidos en alguna de las siguientes situaciones: - El emisor no se encuentra inscrito en el Registro Único de Contribuyentes - RUC. - El emisor se identifica consignando el número de RUC de otro contribuyente. - Cuando en el documento, el emisor consigna un domicilio fiscal falso. - Cuando el documento es utilizado para acreditar o respaldar una operación inexistente.
2. Gastos sustentados por comprobantes de pago no fidedignos, constituidos por aquellos que contienen información distinta entre el original y las copias y aquellos en los que el nombre o razón social del comprador o usuario difiera del consignado en el comprobante de pago.
3. Gastos sustentados en comprobantes de pago emitidos por sujetos a los cuales, a la fecha de emisión de los referidos documentos, la SUNAT les ha comunicado o notificado la baja de su inscripción en el RUC o aquellos que tengan la condición de no habido, salvo que al 31 de diciembre del ejercicio, o a la fecha de cierre del balance del ejercicio, el emisor haya cumplido con levantar tal condición.
4. Gastos sustentados en comprobantes de pago otorgados por contribuyentes cuya inclusión en algún régimen especial no los habilite para emitir ese tipo de comprobante.
5. Otros gastos cuya deducción sea prohibida de conformidad con la Ley, siempre que impliquen disposición de rentas no susceptibles de control tributario<sup>28</sup>.

El último párrafo del referido artículo 13-B del citado reglamento<sup>29</sup>, dispone que la tasa adicional de 4,1% a la que se refiere el artículo 55 de la ley, procede independientemente de los resultados del ejercicio, incluso en los supuestos de pérdida tributaria arrastrable.

Asimismo, el artículo 92 del citado reglamento, aprobado por el Decreto Supremo N° 122-94-EF<sup>30</sup>, dispone que el 4,1% que grava a los dividendos o cualquier otra forma de distribución de utilidades es de aplicación general, procede con independencia de la tasa del Impuesto a la Renta por la que tributa la persona jurídica que efectúa la distribución. Al monto correspondiente a la tasa del 4,1% no le son de aplicación los créditos a que tuviese derecho el contribuyente.

Del análisis de la normatividad citada<sup>31</sup>, se desprende que en nuestro sistema tributario la Tasa Adicional del Impuesto a la Renta ha sido regulada para gravar dividendos presuntos, el contribuyente es la persona jurídica que los distribuye, el nacimiento de la obligación tributaria es de realización inmediata, la liquidación del impuesto es mensual, es una tasa distinta a la tasa general del Impuesto a la Renta de Tercera Categoría<sup>32</sup> y su aplicación no depende de los resultados del ejercicio.

<sup>26</sup> Vigente desde el 1 de enero de 2008.

<sup>27</sup> Publicado el 4 de julio de 2004.

<sup>28</sup> Según texto vigente hasta el 31 de diciembre de 2012.

<sup>29</sup> Según texto vigente hasta el 31 de diciembre de 2016.

<sup>30</sup> Según texto vigente hasta el 18 de abril de 2015.

<sup>31</sup> Normas aplicables a los periodos tributarios enero a diciembre de 2012, materia de controversia en el Expediente Líder antes mencionado.

<sup>32</sup> Actualmente la tasa general del Impuesto a la Renta es de 29,5%.





# Tribunal Fiscal

N° 00358-1-2023

Ahora bien, respecto a la Tasa Adicional del Impuesto a la Renta, este Tribunal ha señalado en la Resolución N° 17694-10-2013, citando la Exposición de Motivos del Decreto Legislativo N° 970, que "El fundamento de la ...[Ley del Impuesto a la Renta] para establecer una presunción de dividendos en el caso de disposición indirecta de rentas responde a la necesidad de equiparar el grado de imposición de las utilidades distribuidas a los accionistas, socios o asociados a través de acuerdos, con la disposición de dividendos u otras formas de distribución de utilidades, efectuada a través de mecanismos indirectos, como la asunción por la empresa de gastos a cargo de los accionistas, participacionistas, titulares y, en general, socios o asociados"<sup>33</sup> de personas jurídicas a que se refiere el artículo 14 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Asimismo, en la citada resolución se indica que parte de la doctrina nacional ha coincidido con la finalidad perseguida por la Ley del Impuesto a la Renta, señalando lo siguiente: "Cuando la estructura legal grava tanto a la sociedad como al socio o accionista, no es suficiente reparar los gastos no aceptables para exigir la parte del tributo que grava la utilidad de la empresa, sino que resulta indispensable incluir ese reparo como parte de la materia imponible del impuesto sobre dividendos (...)", por lo tanto: "(...) cuando la empresa no está en aptitud de demostrar el destino del egreso ("control tributario"), debe asumirse que los recursos han ido a parar a poder de los accionistas o socios, lo que justifica la exigencia del 4.1% como si se hubiera producido la distribución del beneficio"<sup>34</sup>.

Por otro lado, del análisis de diversas resoluciones del Tribunal Fiscal que analizan la aplicación de la Tasa Adicional del Impuesto a la Renta, se desprende que se ha establecido una relación entre el reparo con incidencia en el Impuesto a la Renta y la determinación del dividendo presunto que se formula con base en aquel; de este modo, cuando el reparo no se encuentra arreglado a ley, se deja sin efecto este y consecuentemente se levanta la acotación por dividendo presunto; sin embargo, se advierte que cuando el reparo con incidencia en el Impuesto a la Renta se encuentra arreglado a ley, no necesariamente conlleva a mantener la acotación por dividendo presunto pues para ello se analiza en cada caso la procedencia de la Tasa Adicional del Impuesto a la Renta.

Asimismo, este Tribunal también ha señalado que los dividendos presuntos en cuestión, solo se aplican a las personas jurídicas mencionadas en el artículo 14 de la Ley del Impuesto a la Renta y no a las empresas unipersonales<sup>35</sup>.

En tal sentido, consideramos que a fin de analizar el tratamiento tributario del "dividendo presunto" gravado con la Tasa Adicional del Impuesto a la Renta, resulta relevante mencionar algunos conceptos vinculados a los dividendos y al mecanismo de la presunción.

Con relación los dividendos en un sentido formal o estricto, el Diccionario Jurídico Elemental de Guillermo Cabanellas<sup>36</sup> indica que el dividendo es "en lenguaje mercantil, ganancia o producto de una acción; o sea, beneficio que una compañía o sociedad entrega a sus componentes o socios según el número de acciones que posean y en qué esté dividido (...)".

Según la Enciclopedia Jurídica Omeba<sup>37</sup>, el dividendo es "la cuota proporcional que corresponde a cada acción, al distribuir sus ganancias una compañía mercantil (...) constituye, pues, uno de los derechos primordiales del socio o accionista -según la denominación que reciba el tipo societario- que hace a la esencia misma del aporte efectuado y del interés que lo movió a hacerlo". En el citado diccionario se señala respecto a los dividendos que "en la compleja dinámica de la vida de la empresa mercantil moderna, adquiere singular relevancia, por constituir el interés que mueve a la inversión del capital, el acto mediante el cual la compañía procede a hacer efectivo el pago de las ganancias habidas en un ejercicio comercial terminado".

De otro lado, en la citada Resolución N° 17694-10-2013 se indicó que la presunción es el resultado lógico

<sup>33</sup> Sistema Peruano de Información Jurídica. (1 de agosto de 2007). Oficio N° 441-2007-DP/SCM. Exposición de motivos del Decreto Legislativo N° 970. Lima, Perú. Recuperado el 15 de diciembre de 2022. Disponible en: [https://spij.minjus.gob.pe/Graficos/Peru/2006/Diciembre/24/D.%20Leg.%20N%c2%ba%20970%20\(24-12-06\).pdf](https://spij.minjus.gob.pe/Graficos/Peru/2006/Diciembre/24/D.%20Leg.%20N%c2%ba%20970%20(24-12-06).pdf)

<sup>34</sup> Medrano Comejo, H. (junio de 2000). Dividendos. Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario (41), 127-148. Recuperado el 15 de diciembre de 2022. Disponible en: [https://www.ipdf.org/uploads/docs/05\\_Rev41\\_HMC.pdf](https://www.ipdf.org/uploads/docs/05_Rev41_HMC.pdf)

<sup>35</sup> Criterio sostenido en las Resoluciones N° 15452-1-2011 y 19069-10-2013.

<sup>36</sup> Cabanellas de Torres, G. (2000). Diccionario Jurídico Elemental. Buenos Aires: Editorial Heliasta. pp. 133

<sup>37</sup> Enciclopedia Jurídica Omeba (Vol. II). (2005). México: Enciclopedia Jurídica Omeba.



# Tribunal Fiscal

N° 00358-1-2023

*mediante el cual a partir de un hecho conocido cuya existencia es cierta, se infiere un hecho desconocido cuya existencia es probable*<sup>38</sup>.

*Sobre el particular, Bravo Cucci*<sup>39</sup> sostiene que las presunciones son usadas en el Derecho Tributario como técnicas de reconstrucción del hecho imponible, reconstrucción que se hace necesaria ante la ausencia de elementos probatorios que permitan determinar la existencia del mismo. Agrega que el método de determinación sobre base presunta tiene como objetivo resolver situaciones inciertas, en función a pautas predeterminadas que permiten dar por ocurrido el hecho imponible, aun cuando no sea factible verificar su certeza.

*Asimismo, este Tribunal ha señalado que dado que las presunciones constituyen las consecuencias que se extraen de un hecho conocido o cierto con el fin de llegar a un hecho desconocido, es necesario que aquél a quien beneficia la presunción demuestre la existencia del hecho conocido o cierto para que opere la presunción*<sup>40</sup>.

*Del análisis del artículo 24-A de la Ley del Impuesto a la Renta, se aprecia que en materia tributaria el legislador ha optado por una definición amplia de lo que se entiende por "dividendos y cualquier otra forma de distribución de utilidades", la cual si bien incluye la definición en sentido formal o estricto de dividendos citada precedentemente, también comprende la figura de los "dividendos presuntos" regulados en el inciso g) del mencionado artículo.*

*En la presunción de dividendos materia de análisis, el hecho conocido se verifica con la suma o entrega en especie que resulta renta gravable de la tercera categoría y que constituye disposición indirecta de renta no susceptible de posterior control tributario. Comprobado este supuesto, se infiere la distribución de dividendos (hecho desconocido).*

*Así por ejemplo, tenemos el caso de un reparo efectuado a la determinación del Impuesto a la Renta de Tercera Categoría por gastos no fehacientes, el cual se encuentra conforme a ley al no haber el contribuyente aportado un mínimo de elementos de prueba que de manera razonable y suficiente permitieran acreditar o respaldar la fehaciencia de las operaciones, el cual califica como el supuesto probado o verificado (hecho conocido), que conlleva a inferir la distribución de dividendos (hecho desconocido).*

*El caso que motiva el tema llevado a Sala Plena consiste en que el contribuyente presentó una declaración jurada rectificatoria del Impuesto a la Renta de Tercera Categoría en el que reconoce observaciones efectuadas por la Administración en el marco de un procedimiento de fiscalización, esto es, realizó adiciones en su declaración tributaria, la cual surtió efectos. A partir de lo indicado en la referida declaración, la Administración efectuó acotación por aplicación de la Tasa Adicional del Impuesto a la Renta, al considerar que los importes adicionados constituyen disposición indirecta de renta no susceptible de posterior control tributario.*

*En vista de ello, corresponde determinar si la presentación de una declaración jurada rectificatoria mediante la que se reconocen observaciones*<sup>41</sup> *efectuadas por la Administración en el marco de una fiscalización, impide o no la aplicación de la Tasa Adicional del Impuesto a la Renta.*

*Conforme con la propuesta planteada, la presentación de una declaración jurada rectificatoria del Impuesto a la Renta mediante la que se reconocen observaciones efectuadas por la Administración en el marco de una fiscalización, no impide la aplicación de la Tasa Adicional del Impuesto a la Renta, debido a que tal declaración, por sí sola, no acredita el destino de los importes observados ni demuestra quienes fueron los beneficiarios de los mismos y, en consecuencia, la presentación de dicha declaración no desvirtúa que los referidos importes pudieran constituir disposición indirecta de renta no susceptible de posterior control tributario.*

*Lo afirmado se sostiene en que el reconocimiento de los importes observados mediante declaración jurada*

<sup>38</sup> Navarrine, S., & Asorey, R. (2000). *Presunciones y Ficciones en el Derecho Tributario*. Buenos Aires: Ediciones Depalma. pp. 6.

<sup>39</sup> Bravo Cucci, J. (2010). *Presunciones y Ficciones en el Impuesto a la Renta*. En F. Escrivano, *as Presunciones y Rentas Fictas. Aspectos Constitucionales y Tributarios en el Impuesto a la Renta*. Lima: Ara Editores. pp. 111 y 112.

<sup>40</sup> Criterio sostenido en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 03116-10-2021 y 05679-3-2019, entre otras.

<sup>41</sup> Por gastos no deducibles y/o ingresos no declarados.



# Tribunal Fiscal

N° 00358-1-2023

*rectificatoria del Impuesto a la Renta de Tercera Categoría -por sí solo- no brinda información ni otorga sustento respecto al destino de los desembolsos o egresos y/o sobre sus beneficiarios; por lo tanto, tal declaración no descarta que dichos montos hubieran beneficiado a los socios o asociados de la persona jurídica. Cabe mencionar que lo señalado es aplicable tanto a las declaraciones rectificatorias presentadas dentro de un procedimiento de fiscalización, como a aquellas que no fueron presentadas en este contexto.*

*En este orden de ideas, toda vez que la declaración tributaria no desvirtúa el acaecimiento del hecho conocido de la presunción (disposición indirecta de renta no susceptible de posterior control tributario), llegamos a la conclusión que la Administración se encuentra habilitada o autorizada para aplicar la Tasa Adicional del Impuesto a la Renta, en la medida que se verifique o evidencie el hecho conocido en referencia.*

*Cabe precisar que la declaración rectificatoria analizada en el presente caso, únicamente tiene efectos en la determinación del Impuesto a la Renta de Tercera Categoría a cargo de la persona jurídica (tasa general), mas no en la determinación de la Tasa Adicional, pues el reconocimiento de observaciones mediante la presentación de tal declaración, no significa la aceptación por parte de la persona jurídica respecto a que hubiera realizado una distribución de dividendos mediante los importes observados; por tanto, debe evaluarse -en cada caso en particular- si se verifica el hecho conocido de la presunción, esto es, que se trata de una suma o entrega en especie que constituye una disposición indirecta de renta no susceptible de posterior control tributario, a fin de determinar si procede la aplicación de la Tasa Adicional del Impuesto a la Renta prevista en el inciso g) del artículo 24-A de la Ley del Impuesto a la Renta.*

*Sobre este punto, este Tribunal ha señalado en diversas resoluciones<sup>42</sup> que la Tasa Adicional del Impuesto a la Renta se estableció con la finalidad de evitar que mediante la deducción de gastos no permitidos o ingresos no declarados, las personas jurídicas pudieran distribuir dividendos indirectamente sin pagar el Impuesto a la Renta que grava los dividendos y cualquier otra forma de distribución de utilidades, por ello resulta razonable que se aplique a todos aquellos desembolsos cuyo destino no pueda ser acreditado fehacientemente.*

*En complemento a ello, este Tribunal ha dejado establecido que no todo reparo con incidencia en el Impuesto a la Renta de Tercera Categoría debe ser considerado para la aplicación de la Tasa Adicional, sino únicamente aquellos desembolsos o egresos cuyo destino no pueda ser acreditado fehacientemente, dado que se entenderá que es una disposición indirecta de renta no susceptible de posterior control tributario; así por ejemplo, los reparos por multas no son considerados como disposición indirecta de renta, pese a no ser admitidos como gastos deducibles con fines de la determinación de la renta neta, entre otros egresos respecto de los cuales se pueda acreditar su destino.*

*Como se ha indicado anteriormente, el contribuyente de la Tasa Adicional del Impuesto a la Renta es la persona jurídica que distribuye los dividendos; no obstante, la aplicación de dicha tasa es independiente al resultado tributario del ejercicio de aquella, por lo que puede aplicarse incluso cuando el contribuyente ha determinado pérdida tributaria para efectos del Impuesto a la Renta, de acuerdo a lo dispuesto por el último párrafo del artículo 13-B del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta. En vista de ello, la aplicación de la presunción de dividendos depende únicamente de la verificación del hecho conocido, esto es, una suma o entrega en especie que constituye disposición indirecta de renta no susceptible de posterior control tributario.*

*En conclusión, la presentación de una declaración jurada rectificatoria en la que se reconocen observaciones efectuadas por la Administración en el marco de una fiscalización, no impide la aplicación de la Tasa Adicional del Impuesto a la Renta, toda vez que tal declaración tributaria no desvirtúa que los referidos importes pudieran constituir disposición indirecta de renta no susceptible de posterior control tributario. En efecto, debe tenerse en cuenta que para la correcta aplicación de la Tasa Adicional del Impuesto a la Renta se debe evaluar -en cada caso en particular- si las observaciones reconocidas mediante declaración jurada rectificatoria, califican como disposición indirecta de renta no susceptible de posterior control tributario.”*

Que el citado criterio tiene carácter vinculante para todos los vocales de este Tribunal, según lo establecido por el acuerdo recogido en el Acta de Reunión de Sala Plena N° 2002-10 de 17 de setiembre de 2002.

<sup>42</sup> Tales como las Resoluciones N° 09310-1-2021, 06013-3-2021, 08412-4-2021, 10811-8-2019, 10502-9-2021 y 11124-10-2021.



# Tribunal Fiscal

N° 00358-1-2023

Que asimismo, conforme con el acuerdo contenido en el Acta de Reunión de Sala Plena N° 2022-13, corresponde que la presente resolución se emita con el carácter de observancia obligatoria, y se disponga su publicación en el diario oficial "El Peruano", de conformidad con el artículo 154 del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, modificado por Decreto Legislativo N° 1528.

Que en virtud a lo expuesto, dado que la Administración estableció reparos por concepto de Tasa Adicional del Impuesto a la Renta, sobre la base de las observaciones efectuadas por la Administración al Impuesto a la Renta de 2012 y reconocidas por la recurrente mediante la presentación de la declaración jurada rectificatoria y teniendo en consideración que conforme a lo establecido en el Acta de Reunión de Sala Plena N° 2022-13, la presentación de la referida declaración no impide la aplicación de la Tasa Adicional del Impuesto a la Renta, corresponde evaluar si las observaciones reconocidas mediante declaración jurada rectificatoria, califican como disposición indirecta de renta no susceptible de posterior control tributario.

Que según se aprecia del Anexo N° 2 a las Resoluciones de Determinación N° (foja 5480/vuelta), así como de los Anexos N° 03, 05, 08 y 09 al Resultado del Requerimiento N° 0122150003427 (fojas 4828, 4829, 4832 a 4838 y 4840) el detalle de las aludidas adiciones consideradas por la Administración como disposición indirecta de renta no susceptible de posterior control tributario en los periodos enero a diciembre de 2012 por S/353 939,00 y que fueron aceptados por la recurrente mediante la presentación de la referida declaración jurada rectificatoria, corresponden a observaciones a gastos no fehacientes.

Que de acuerdo al inciso g) del artículo 24-A del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF, modificado por Decreto Legislativo N° 970, para efecto del impuesto se entiende por dividendos y cualquier otra forma de distribución de utilidades, entre otros, toda suma o entrega en especie que resulte renta gravable de la Tercera Categoría, en tanto signifique una disposición indirecta de dicha renta no susceptible de posterior control tributario, incluyendo las sumas cargadas a gastos e ingresos no declarados, agregando que la tasa a aplicarse sobre estas rentas se encuentra regulada en el artículo 55 de dicha ley.

Que el artículo 55 de la citada ley, según texto vigente para el caso de autos, establecía que las personas jurídicas se encuentran sujetas a una tasa adicional del 4,1% sobre las sumas a que se refiere el inciso g) del artículo 24-A, la cual deberá abonarse al fisco dentro del mes siguiente de efectuada la disposición indirecta de la renta, en los plazos previstos por el Código Tributario para las obligaciones de periodicidad mensual. En caso no sea posible determinar el momento en que se efectuó la disposición indirecta de renta, el impuesto deberá abonarse al fisco dentro del mes siguiente a la fecha en que se devengó el gasto. De no ser posible determinar la fecha de devengo del gasto, el Impuesto se abonará en el mes de enero del ejercicio siguiente a aquel en el cual se efectuó la disposición indirecta de renta.

Que de otro lado, el artículo 13-B del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, incorporado por Decreto Supremo N° 086-2004-EF, dispone que a efectos del inciso g) del artículo 24-A de la ley, constituyen gastos que significan "disposición indirecta de renta no susceptible de posterior control tributario" aquellos gastos susceptibles de haber beneficiado a los accionistas, participacioncitas, titulares y en general a los socios o asociados de personas jurídicas a que se refiere el artículo 14 de la ley, entre otros, los gastos particulares ajenos al negocio, los gastos de cargo de los accionistas, participacioncitas, titulares y en general socios o asociados que son asumidos por la persona jurídica; asimismo, reúnen la misma calificación, entre otros, los gastos sustentados por comprobantes de pago falsos, constituidos por aquellos que reuniendo los requisitos y características formales señalados en el Reglamento de Comprobantes de Pago son emitidos, entre otras situaciones, cuando el documento es utilizado para acreditar o respaldar una operación inexistente.

Que según las Resoluciones N° 02703-7-2009 y 04873-1-2012, la tasa adicional de 4,1% se estableció para evitar que mediante gastos que no correspondía deducir, indirectamente se efectuara una distribución de utilidades a los accionistas, participacioncitas, titulares y en general socios o asociados de las personas jurídicas, sin afectar dicha distribución con la retención de la Tasa de 4,1%, sumas que califican como disposición indirecta de renta, por lo que en doctrina se les denomina "dividendos presuntos".



# Tribunal Fiscal

N° 00358-1-2023

Que en las Resoluciones N° 08531-4-2016 y 09954-3-2017, entre otras, se ha señalado que no todas las sumas o entregas que constituyan renta gravada de la tercera categoría para efecto del Impuesto a la Renta, deben ser consideradas para la aplicación de la Tasa Adicional de 4,1% pues sólo es aplicable respecto de aquellos desembolsos que signifiquen una disposición indirecta de la renta no susceptible de posterior control tributario.

Que conforme se ha establecido en la Resolución N° 09227-5-2014, entre otras, los gastos no sustentados constituyen egresos que resultaron renta gravable de tercera categoría, siendo que cuando estos no son susceptibles de posterior control, es decir, no es posible determinar su verdadero destino, deben ser considerados como dividendos.

Que al respecto este Tribunal en las Resoluciones N° 04823-4-2014 y 08644-1-2017 ha señalado que las operaciones no fehacientes o no reales, acreditadas por la Administración, constituyen disposición indirecta de renta de tercera categoría no susceptible de posterior control tributario.

Que en la Resolución N° 06393-3-2017 este Tribunal ha señalado que el reparo por operaciones no fehacientes efectuado con arreglo a ley implica egresos no susceptibles de posterior control, y, por lo tanto, al no ser posible determinar su verdadero destino, constituyen una disposición indirecta de renta de tercera categoría no susceptible de posterior control tributario, por lo que la aplicación de la Tasa Adicional del 4.1% sobre tal reparo se encuentra arreglada a ley. En la misma línea, se aprecian las Resoluciones N° 04823-4-2014, 12078-3-2015 y 04970-4-2017, entre otras.

Que teniendo en consideración que las aludidas adiciones consideradas por la Administración como disposición indirecta de renta no susceptible de posterior control tributario en los períodos enero a diciembre de 2012 por S/353 939,00 referidas a observaciones que fueron aceptadas por la recurrente mediante la presentación de declaración jurada rectificatoria, corresponden a gastos no fehacientes, cabe indicar que precisamente, al no haberse acreditado por la recurrente la fehaciencia de los gastos registrados, no se tiene certeza del destino de los mismos, constituyéndose en una disposición indirecta de renta no susceptible de posterior control tributario. En consecuencia, en virtud de las normas legales y criterios jurisprudenciales glosados, resultaba procedente que la Administración aplicara la anotada Tasa de 4,1% sobre los importes de las mencionadas observaciones reconocidas por la recurrente mediante declaración jurada rectificatoria correspondientes a los períodos acotados, procediendo, por tanto, confirmar la resolución apelada en este extremo.

## - Adiciones por S/592 584,00

Que del Anexo N° 2 a las Resoluciones de Determinación N° (foja 5480/vuelta), se aprecia que la Administración aplicó la Tasa Adicional del 4,1% respecto a las adiciones efectuadas por la recurrente al determinar su renta neta imponible del ejercicio 2012 por S/592 584,00 consignadas en su declaración jurada original del Impuesto a la Renta presentada mediante Formulario PDT 682 N° <sup>43</sup> de 1 de abril de 2013.

Que de la referida declaración jurada (foja 6329), se aprecia que la recurrente realizó adiciones a efecto de determinar la renta neta imponible por S/13 077 340,00, advirtiéndose del Anexo N° 02 al Resultado del Requerimiento N° (foja 4841) el detalle de las aludidas adiciones consideradas por la Administración como disposición indirecta de renta no susceptible de posterior control tributario en los períodos enero a diciembre de 2012 por S/592 584,00, importe que –entre otros–, comprende honorarios por auditoría, honorarios por asesoramiento legal, gastos de movilidad y cargas de gestión.

Que mediante el punto 1 del Requerimiento N° (fojas 4315 y 4316), la Administración solicitó a la recurrente explicar por escrito con la base legal respectiva, los motivos por los que adicionó los

<sup>43</sup> Cabe precisar que si bien la Administración hace referencia a la declaración jurada original del Impuesto a la Renta presentada mediante Formulario PDT 682 N° en la que se consignaron las adiciones materia de observación, estas también fueron consignadas por la recurrente en su declaración jurada rectificatoria presentada mediante Formulario PDT 682 N° de 9 de diciembre de 2015.



# Tribunal Fiscal

N° 00358-1-2023

importes observados, así como adjuntar la documentación sustentatoria que acredite el importe calculado por dichos conceptos.

Que según se aprecia del Resultado del Requerimiento N° (fojas 4298 a 4301), la Administración aplicó la Tasa Adicional del Impuesto a la Renta sobre el monto de S/705 422,13 toda vez que la recurrente no logró sustentar el destino de los mismos al no proporcionar sustento documentario como comprobantes de pago, proporcionando únicamente un archivo conteniendo el movimiento en Excel de las referidas cuentas.

Que cabe indicar que mediante el punto 1 del Anexo N° 1 al Requerimiento N° (foja 4970), emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario, la Administración comunicó a la recurrente, entre otros, el reparo antes indicado, señalándole que de considerarlo pertinente presentara sus descargos debidamente sustentados.

Que del punto 1 del Resultado al Requerimiento N°, así como de su Anexo N° 1 (fojas 4951 a 4956 y 4841), se verifica que la Administración refiere que la recurrente presentó información documentaria como comprobantes de pago, provisiones y extornos de los reparos efectuados por el importe de S/112 838,40 y por la diferencia de S/592 583,73 no presentó información adicional, por lo que no desvirtuó la observación, por lo que aplicó la Tasa Adicional del 4.1% de acuerdo a lo dispuesto el artículo 55 de la Ley del Impuesto a la Renta y el artículo 13 – B de su reglamento.

Que de la verificación de los actuados se tiene, que tal como lo señala la Administración, la recurrente no presentó información que acredite los importes observados adicionados en su declaración original del Impuesto a la Renta del ejercicio 2012 reparados por la Administración, lo que no ha sido materia de contradicción por parte de la recurrente en su recurso de apelación ni en sus recursos ampliatorios de apelación.

Que en consecuencia, no habiendo sido posible determinar fehacientemente el concepto al que corresponden las adiciones reparadas por falta de presentación de la documentación correspondiente por parte de la recurrente, tales montos constituyen una disposición indirecta de renta no susceptible de posterior control tributario, correspondiendo la aplicación de la Tasa Adicional del 4.1%, procediendo, por tanto, confirmar la resolución apelada en este extremo.

Que en cuanto al alegato de la recurrente en el sentido que puso a disposición de la Administración los medios probatorios suficientes e idóneos que acreditarían que los reparos reconocidos corresponderían a gastos cuyo destino se encuentra plenamente acreditado, cabe señalar que de acuerdo con lo señalado precedentemente, la recurrente no presentó documentación que acreditara fehacientemente el concepto al que corresponden los importes adicionados, correspondiéndole la aplicación de la tasa adicional, no resultando atendibles los argumentos esgrimidos por la recurrente en sentido contrario.

## **- Reparos por gastos no acreditados con documentación fehaciente**

Que sobre la aplicación de la Tasa Adicional del 4.1% respecto de los reparos por gastos no acreditados con documentación fehaciente por S/10 000,00, S/158 187,00, S/72 409,00, S/71 294,00, S/142 563,00, S/59 724,00 y S/14 720,00, de los Anexos N° 3 al 9 del Resultado del Requerimiento N° (fojas 4828 a 4840) que sustentan al Anexo N° 2 de las Resolución de Determinación N°

(foja 5480/vuelta), se aprecia que los referidos reparos fueron formulados al constituir un gasto no fehaciente, por tanto contrariamente a lo alegado por la recurrente, constituye una disposición indirecta de renta no susceptible de posterior control tributario, resultando arreglada a ley la aplicación de la Tasa Adicional en este extremo. No obstante, toda vez que en la presente instancia se han levantado algunos importes respecto de tales reparos, corresponde revocar la apelada en este extremo a efecto que la Administración reliquide la determinación de la deuda correspondiente.

Que en relación a lo alegado por la recurrente respecto a que para determinar si resulta de aplicación la Tasa Adicional del 4.1% no solo se debe verificar que el egreso y/o ingreso no sea susceptible de posterior



# Tribunal Fiscal

N° 00358-1-2023

control tributario, debiendo verificarse además que el egreso sea susceptible de constituir un dividendo gravable, esto es, sea susceptible de haber beneficiado a un accionista que tenga la calidad de persona natural o persona jurídica no domiciliada; cabe indicar que ello no se ha establecido expresamente en las normas citadas, ni se desprende de las mismas, siendo que por el contrario, la consecuencia establecida por la norma es gravar con dividendos presuntos aplicando la tasa del 4.1% al contribuyente que genera la renta de tercera categoría y no establece tal gravamen en cabeza de quien recibiría los dividendos, no resultando por tanto relevante la calidad de persona natural o persona jurídica no domiciliada del accionista del contribuyente. Asimismo, cabe indicar que resulta razonable que la norma establezca tal disposición por cuanto precisamente no se tiene la posibilidad de un posterior control tributario, no pudiendo efectuarse la verificación de si tales montos fueron gravados con el Impuesto a la Renta en su calidad de dividendos, ya sea en cabeza de un accionista persona natural o persona jurídica no domiciliada, así como tampoco es posible efectuar el posterior control tributario de que el accionista persona jurídica domiciliada hubiese considerado como ingresos los dividendos obtenidos o haya afectado sus resultados con las pérdidas obtenidas, los que finalmente incidirían en la obtención de dividendos por parte de los accionistas de dicha persona jurídica domiciliada.

Que tal conclusión se condice con lo establecido en el último párrafo del referido artículo 13-B del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, que dispone que la tasa adicional de 4,1% a la que se refiere el artículo 55 de la ley, procede independientemente de los resultados del ejercicio, incluso en los supuestos de pérdida tributaria arrastrable.

Que asimismo, cabe resaltar que el mencionado Acuerdo de Sala Plena N° 2022-13 de 29 de diciembre de 2022 señala en sus considerandos lo siguiente: *"Como se ha indicado anteriormente, el contribuyente de la Tasa Adicional del Impuesto a la Renta es la persona jurídica que distribuye los dividendos; no obstante, la aplicación de dicha tasa es independiente al resultado tributario del ejercicio de aquella, por lo que puede aplicarse incluso cuando el contribuyente ha determinado pérdida tributaria para efectos del Impuesto a la Renta, de acuerdo a lo dispuesto por el último párrafo del artículo 13-B del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta. En vista de ello, la aplicación de la presunción de dividendos **depende únicamente de la verificación del hecho conocido, esto es, una suma o entrega en especie que constituye disposición indirecta de renta no susceptible de posterior control tributario.**"*<sup>44</sup>

## RESOLUCIONES DE MULTA N°

Que la Resolución de Multa N° (fojas 5263 y 5264), fue emitida por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, en relación con el Impuesto a la Renta del ejercicio 2012 en base a los reparos contenidos en la Resolución de Determinación N° (fojas 5267 a 5376) y dado que en la presente instancia se han levantado algunos importes con respecto de dichos reparos, corresponde emitir similar pronunciamiento, y revocar la apelada en este extremo a efecto que la Administración reliquide la sanción correspondiente.

Que las Resoluciones de Multa N° (fojas 5227 a 5260), fueron emitidas por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, en relación con los pagos a cuenta del citado tributo de enero a diciembre de 2012 en base a los reparos contenidos en las Resoluciones de Determinación N° que han sido confirmados en esta instancia, por lo que procede emitir similar pronunciamiento y confirmar la apelada en este extremo.

Que en cuanto al cuestionamiento de la recurrente sobre la configuración de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, cabe señalar que el artículo 165 del Código Tributario establece que las infracciones se determinan en forma objetiva, y en el caso de la referida infracción se sanciona el incumplimiento de una obligación formal, que es la de presentar las declaraciones tributarias consignando datos reales y correctos, la cual se configura en forma independiente al cumplimiento de la obligación tributaria sustantiva, por lo que de acuerdo con el criterio recogido en la Resolución N° 16873-8-2013, entre otras, para su configuración no se requiere que la Administración pruebe el dolo o culpa de los

<sup>44</sup> El resaltado es nuestro.



# Tribunal Fiscal

N° 00358-1-2023

contribuyentes, ni su intención dirigida a perjudicar los intereses del fisco, ya que esta no es relevante para la configuración de la infracción, conforme con el criterio recogido, entre otras, en las Resoluciones N° 04914-8-2013 y 10118-8-2016, por lo que no resulta atendible el alegato de la recurrente sobre el particular.

Que con relación a la Sentencia recaída en el Expediente N° 115-97 de la Sala Civil de la Corte Suprema que la recurrente refiere debe tomarse en consideración la conducta del contribuyente, cabe señalar que de acuerdo con lo indicado precedentemente, el artículo 165 del Código Tributario establece que las infracciones se determinan de forma objetiva, siendo además que dicha sentencia solo es aplicable al caso dilucidado en ella, al igual que el caso de la Sentencia N° 1731-2007 también invocada por la recurrente.

Que respecto al cuestionamiento de la recurrente por no haberse seguido un procedimiento administrativo sancionador previo, de acuerdo con lo previsto por el artículo 234 de la Ley del Procedimiento Administrativo General, que regula las garantías del procedimiento sancionador, cabe señalar que la Norma IX del Título Preliminar del Código Tributario, solo permite la aplicación supletoria de normas distintas a las tributarias en lo no previsto por aquel o en otras normas tributarias, en tanto no se les opongan ni las desnaturalicen; en tal sentido, existiendo normas específicas que regulan la determinación de infracciones y sanciones tributarias, contempladas en el citado código, como sucede en el presente caso, no procede aplicar el procedimiento sancionador de la referida ley, de acuerdo con el criterio establecido por este Tribunal en las Resoluciones N° 07766-2-2009 y 12007-8-2016, entre otras. En esa línea, no resultan aplicables las sentencias del Tribunal Constitucional invocadas por la recurrente sobre el particular.

Que por tanto, no cabe amparar la nulidad de las resoluciones de multa impugnadas alegada por la recurrente, ni de la resolución apelada en tales extremos.

Que el informe oral se realizó con la asistencia de los representantes de ambas partes (foja 6655).

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

## RESUELVE:

1. Declarar **NULA** la Resolución de Intendencia N° \_\_\_\_\_ de 4 de marzo de 2021, en los extremos que incorporó un fundamento adicional a los reparos a la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2012 por costos de ventas no acreditados con documentación fehaciente, costos no acreditados con documentación fehaciente y gastos no acreditados con documentación fehaciente contenidos en la Resolución de Determinación N° \_\_\_\_\_
2. **REVOCAR** la Resolución de Intendencia N° \_\_\_\_\_ de 4 de marzo de 2021, en los extremos por: **i)** Reparos por Depreciación por costo del activo no acreditado fehacientemente respecto del costo computable de los activos fijos con código "RC10-008", "04-102", "S/N - Valorización N° 01 adicional 01 Tritubo + 1 cámara de la obra", "JE/927(nov)" y "RC01-205 - Fibra Óptica 72 pelos" en los términos establecidos en la presente resolución; **ii)** Reparos por Gastos no acreditados con documentación fehaciente respecto del curso de entrenamiento Lambda Unite Multiservice Switch, **iii)** Reparos por los pasajes aéreos Lima-Houston-Lima, Lima-Atlanta-Washington-Atlanta-Lima, Lima-Miami-Chicago-Lima, Lima-Madrid-London-Madrid-Lima, Lima-Toronto-Montreal-Toronto-Lima, **iv)** Reparos por los gastos por el viaje a Argentina de \_\_\_\_\_ del 2 al 12 de febrero de 2012; **v)** Reparos por Gastos no acreditados con documentación fehaciente por S/10 000,00, S/158 187,00, S/72 409,00, S/71 294,00, S/142 563,00, S/59 724,00 y S/14 720,00 sobre los cuales se aplicó la Tasa Adicional del Impuesto a la Renta respecto de los importes que fueron levantados en esta instancia; y **vi)** la Resolución de Multa N° \_\_\_\_\_ debiendo la Administración proceder de acuerdo con lo dispuesto por la presente resolución; y **CONFIRMARLA** en lo demás que contiene.
3. **DECLARAR** que de acuerdo con el artículo 154 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por el Decreto Supremo N° 133-2013-EF, modificado por Decreto Legislativo N° 1528, la presente resolución constituye jurisprudencia de observancia obligatoria, disponiéndose su publicación en el diario oficial "El Peruano" en cuanto establece el siguiente criterio:





# Tribunal Fiscal

N° 00358-1-2023

***“La presentación de una declaración jurada rectificatoria del Impuesto a la Renta mediante la que se reconocen las observaciones efectuadas por la Administración en el marco de una fiscalización, no impide la aplicación de la Tasa Adicional del Impuesto a la Renta, debido a que tal declaración, por sí sola, no acredita el destino de los importes observados y, en consecuencia, no desvirtúa que pudieran involucrar una disposición indirecta de renta no susceptible de posterior control tributario.”***

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)  
ZD/HV/PM/rmh

**Nota: Documento firmado digitalmente**