



# Tribunal Fiscal

N° 04297-1-2023

**EXPEDIENTE N°** : 4080-2021  
**INTERESADO** :  
**ASUNTO** : Impuesto a la Renta y otros  
**PROCEDENCIA** : Lima  
**FECHA** : Lima, 2 de junio de 2023

**VISTA** la apelación interpuesta por con RUC N° , contra la Resolución de Intendencia N° de 24 de marzo de 2021, emitida por la Intendencia de Principales Contribuyentes Nacionales de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - SUNAT, que declaró infundada la reclamación formulada contra las Resoluciones de Determinación N° a , generadas por Impuesto a la Renta del ejercicio 2016, Tasa Adicional del 4.1% del impuesto a la Renta de octubre y diciembre de 2016, y la Resolución de Multa N° , generada por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario.

## CONSIDERANDO:

Que la recurrente señala que ha presentado medios probatorios que valorados de manera conjunta y razonada acreditan la fehaciencia de los servicios proporcionados por , durante el ejercicio.

Que indica que en el marco de la evaluación de la fehaciencia de los servicios de operación y gerenciamento la Administración cuestiona la supuesta indeterminación de la valorización del servicio, lo que no se ajusta a ley al no encontrarse vinculado al cuestionamiento de la fehaciencia o de la causalidad del servicio. Cita la Resolución del Tribunal Fiscal N° 04020-1-2018.

Que con respecto a los reparos por concepto de gastos no sustentados fehaciientemente por el servicio de intermediación online de pedidos y de gastos que no cumplen con el criterio de generalidad señala que sustenta su posición en los argumentos expuestos y medios de prueba presentados durante el procedimiento de fiscalización y reclamación.

Que sostiene que no corresponde la aplicación de la tasa adicional del Impuesto a la Renta toda vez que ha acreditado fehaciientemente que los importes de S/2 604 622.00 y S/67 172.00 –deducidos como gasto y reparados por la Administración como gastos no sustentados fehaciientemente por el servicio de administración y gerenciamento y por el servicio de intermediación online de pedidos– fueron destinados al pago de los servicios de administración, operación y gerenciamento que la prestó , durante el 2016 y por

Que sostiene que al sustentarse la resolución de multa en la resolución de determinación del Impuesto a la Renta de 2016 deberán considerarse los argumentos expuestos contra esta. Agrega que no cumple con el requisito de dolo o intención ni con el procedimiento sancionador previo e invoca la falta de validez constitucional de la Quinta Disposición Complementaria y Final del referido Decreto Legislativo N° 1311 y solicita se declare la nulidad de la actuación de la Administración al pretender imponer la sanción de multa impugnada. Cita la sentencia de Casación N° 1731-2007 LIMA y la sentencia de la Sala Civil de la Corte suprema de Justicia de la República recaída en el Expediente N°





# Tribunal Fiscal

N° 04297-1-2023

Que mediante escrito ampliatorio de 28 de mayo de 2021<sup>1</sup>, señala, con respecto al reparo a los gastos no sustentados fehacientemente por el servicio de administración y gerenciamiento, que durante el año 2013 suscribió con [redacted] (en adelante SCRF) un Contrato de Operación y Gerenciamiento a través de cual encomendó a la referida empresa el derecho exclusivo de la Administración y Operación del Negocio y el Gerenciamiento de la Compañía por riesgo y cuenta de SCRF, exponiendo el detalle de las obligaciones asumidas por dicha empresa, así como los medios probatorios con los cuales habría acreditado la prestación de los servicios brindados.

Que por su parte, la Administración señala que la recurrente no acreditó con la documentación suficiente la efectiva prestación de los servicios consignados en la factura electrónica N° [redacted], emitida por la empresa [redacted], correspondiente al servicios de intermediación online de pedidos.

Que indica, en cuanto al reparo por gastos que no cumplen con el criterio de generalidad, que la recurrente no cumplió con acreditar, con la documentación idónea, cuales fueron los requisitos o parámetros señalados por la compañía para otorgar las remuneraciones extraordinarias, respecto de los cuales se establecieron montos distintos para dos trabajadores que ostentaban el mismo cargo, se encontraban en el mismo nivel laboral y empezaron a laborar en la misma fecha.

Que afirma que la recurrente no acreditó fehacientemente con la documentación pertinente la prestación de los servicios que la habrían brindado la empresa [redacted], por concepto de administración y gerenciamiento.

Que sostiene que al establecer que los reparos por concepto de intermediación online de pedidos y servicios de administración y gerenciamiento se encontraban amparados a ley se configuró una disposición indirecta de renta no susceptible de posterior control tributario, por lo que resultaba procedente el reparo por concepto de la tasa adicional del 4.1% del Impuesto a la Renta.

Que refiere que confirmó la resolución de multa por la infracción prevista en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario al verificar que se encontraba amparada a ley.

Que mediante escrito de alegatos de 28 de mayo de 2023, reitera los fundamentos de la resolución de Interferencia apelada.

Que en el presente caso, mediante Carta N° [redacted] y Requerimiento N° [redacted] (fojas 3544 y 3793) la Administración inició a la recurrente un procedimiento de fiscalización parcial respecto al Impuesto a la Renta del ejercicio 2016, siendo los elementos a fiscalizar los gastos, las adiciones y las deducciones consignadas en la declaración jurada de tercera categoría, como resultado del cual determinó las siguientes reparos en la determinación del Impuesto a la Renta del 2016:

Reparo	Monto
1. Gastos que no cumplen el criterio de generalidad	\$51.784,00
2. Gastos no sustentados fehacientemente por el servicio de intermediación online de pedidos	\$67.173,00
3. Gastos no sustentados fehacientemente por el servicio de administración y gerenciamiento	\$0.004.000,00

Que asimismo, determinó la aplicación de la tasa adicional del 4.1% respecto de los reparos señalados en los ítems 1 y 3 del cuadro precedente.

Que los citados reparos dieron lugar a la emisión de la Resolución de Determinación N° [redacted] por Impuesto a la Renta del ejercicio 2016, las Resoluciones de Determinación N° [redacted] y [redacted], por tasa adicional 4.1% del Impuesto a la Renta de octubre y diciembre de 2016 y la Resolución de Multa N° [redacted] por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del

<sup>1</sup> En el caso mencionado que mediante escrito ampliatorio de 28 de mayo de 2021 la recurrente presentó medidas de prueba adicionales respecto del reparo a los gastos no sustentados fehacientemente por el servicio de administración y gerenciamiento, las cuales se encuentran aforzadas.

<sup>2</sup> Notificado el 24 de mayo de 2016, conforme con lo previsto en el inciso f) del artículo 164 del Código Tributario (fojas 3782 y 3943).



# Tribunal Fiscal

N° 04267-1-2023

Código Tributario, vinculada la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2016 (fojas 3647 a 3656).

Que de lo expuesto, se tiene que la materia controvertida consiste en determinar si los mencionados repares y la sanción de multa enculada se encuentran conforme a ley.

## RESOLUCIÓN DE DETERMINACIÓN N°

### 1. Gastos que no cumplen el criterio de generalidad

Que del Anexo N° 2 a la Resolución de Determinación N° (foja 3656 vuelta) se aprecia que la Administración repareó la renta neta imponible del ejercicio 2016, por gastos que no cumplen el criterio de generalidad por S/61 244,00, señalando como base legal el inciso ii) y el primer y último párrafo del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta y como sustento el Requerimiento N° 0122190001424 y su respectivo resultado.

Que mediante el punto 5 del Anexo N° 1 al Requerimiento N° (fojas 3628 a 3630) la Administración solicitó a la recurrente sustentar la causalidad de la operación detallada en el Anexo N° 2 adjunto al citado requerimiento, referida a la glosa "SD1 Planilla mensual" por S/51 240,78 (foja 3628).

Que en respuesta, mediante escrito de fojas 3645 a 3694, la recurrente señaló, entre otros, que el referido gasto correspondía a bonos otorgados a favor de Muñoz Hernández Bottozina Carolina y Peña Rozas Rafael Abraham, en calidad de supervisores de operaciones, conforme al acuerdo presentado, dado que el desempeño de sus funciones resultaba de vital importancia para el desarrollo de las actividades de la compañía y que a efectos de sustentar el citado gasto cumplía con adjuntar boletas de pago, otorgamiento de bonificaciones y bancarización del pago (foja 3690).

Que en el punto 5.1 del Resultado de Requerimiento N° (fojas 3615 a 3625) la Administración dio cuenta de los descargos efectuados y señaló que de la revisión de la documentación presentada verificó las boletas de pago de los dos trabajadores señalados, en las que se consignó la entrega de gratificaciones extraordinarias en agosto de 2016, así como el concepto de «además en boleta» para cada trabajador, los que reducen los importes entregados de manera proporcional a los bonos entregados conforme se indica a continuación:

Trabajador	Nacionalidad	Cargo	Fecha de ingreso	Bonido	Gratificación extraordinaria eg. boleta Ago-2016	Además de remuneraciones	Neto a pagar
	Chilena	Supervisor de operaciones	19980205	54.000,00	540.547,11	502.954,22	5.045.426,11
	Chilena	Supervisor de operaciones	19980205	54.000,00	510.886,67	507.116,98	5.045.886,65
TOTAL:					1.051.433,78		

Que asimismo, indicó que del documento «fotono de traslado e instalación» de 11 de abril de 2016, verificó la voluntad de la recurrente de asumir los gastos de traslado e instalación de los indicados trabajadores por los importes consignados como bonificación extraordinaria.

Que agregó que a pesar de que los trabajadores que recibieron el bono se encontraban en condiciones similares –ambos se encontraban en el mismo nivel organizacional y realizaban las mismas funciones– se les otorgó un bono con diferentes importes, lo que dejaba en claro que dichos desembolsos no cumplían con el criterio de generalidad recogido en el último párrafo del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que posteriormente, a través del punto 2 del Anexo N° 01 al Requerimiento N° (foja 3766), emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario, la Administración comunicó a la recurrente el citado repareo, a fin que presentara por escrito sus descargos.



# Tribunal Fiscal

N° 04297-I-2023

Que en respuesta<sup>2</sup>, mediante escrito de 30 de febrero de 2020 (fojas 3693 a 3696), lo recurrente reiteró lo señalado precedentemente y agregó que conforme al acuerdo que adjuntaba al citado escrito se acredita que la trabajadora tenía a su cargo tiendas con mayor demanda y responsabilidad denominadas «Oro y Plata» y el trabajador Peñafiel tenía a su cargo tiendas con menor demanda y responsabilidad denominadas «Plata y Bronco» (foja 3694).

Que en el punto N° 4 del Resultado del Requerimiento N° [redactado] (fojas 3728 a 3731), la Administración dio cuenta de los descargos efectuados, no obstante, señaló que la recurrente no exhibió documentos relacionados a una asignación de tiendas, ni sustentó que el bono otorgado esté en función a la «mayor demanda y responsabilidad» o que estas tiendas hayan tenido un mayor ingreso; agregó que dicho bono había sido entregado antes del inicio de los labores de ambas personas, no sustentando que a dicha fecha se hayan cumplido las condiciones para otorgar bonos por importes distintos, más aun cuando no habían iniciado los labores que acreditaban el caso de un bono diferenciado.

Que asimismo, indicó que la recurrente no acreditó el pago de la integridad del bono otorgado, habiendo sustentado únicamente el pago neto de la boleta de pago.

Que en tal sentido, mantuvo el reparo por concepto de gasto por bonos que no cumplen con el principio de causalidad, por S/51 243,76, otorgado como base legal el inciso i), y primer y último párrafo del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que el primer párrafo del artículo 37 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF, señala que a fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producir 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 i) 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 corresponden 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 artículo bajo comentario, según texto modificado por la Ley N° 28961, señala que para efecto de determinar que los gastos sean necesarios para producir y mantener la fuente, estos deberán ser normalmente para la actividad que genera la renta gravada, así como cumplir con criterios tales como razonabilidad en relación con los ingresos del contribuyente, generalidad para los gastos a que se refieren los incisos i), ii) y a.2) de este artículo, entre otros.

Que las normas expuestas recogen el denominado «principio de causalidad», según el cual todo gasto debe ser necesario y estar vinculado con la actividad que desarrolla la empresa, que este sea razonable, proporcional y general.

Que en relación a la norma antes citada, este Tribunal en las Resoluciones N° [redactado] y [redactado], entre otras, ha interpretado que el inciso i) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta se refiere a las gratificaciones y retribuciones que se acuerden en favor del personal, es decir, debe entenderse que comprende las gratificaciones y pagos extraordinarios u otros incentivos que se pagan en forma adicional a la remuneración convenida con el trabajador por sus servicios y a las retribuciones o beneficios establecidos legalmente.

Que asimismo, en las Resoluciones N° [redactado] y [redactado], entre otras, se ha establecido que las gratificaciones extraordinarias –a diferencia de las gratificaciones ordinarias, dispuestas por imperio de

<sup>2</sup> Si bien la recurrente consignó en su escrito «Descargo a Resultado de Requerimiento N° [redactado]» a dicha respuesta se da con preferencia a la notificación del Requerimiento N° [redactado].



# Tribunal Fiscal

Nº 04267-1-2023

la ley o por convenio entre trabajadores y empleadores – si bien deben corresponder al vínculo laboral existente, responden a un acto de liberalidad del empleador, por lo que es indiferente la intención de la persona que las otorga, no debiendo tener una motivación determinada en la medida que no existe obligación legal o contractual de efectuarlas.

Que según la Resolución N° para determinar si los gastos por gratificaciones a que hace referencia el inciso f) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, entre otros, son deducibles a fin de establecer la renta neta de tercera categoría, debe verificarse que cumple con el criterio de generalidad, es decir, que hayan sido otorgados con carácter general a todos los trabajadores que se encuentren en condiciones similares, para lo cual deberá tomarse en cuenta entre otros, lo siguiente: jerarquía, nivel, antigüedad, rendimiento, área, zona geográfica.

Que en una línea similar en las Resoluciones N° y se ha señalado que la generalidad debe evaluarse considerando situaciones comunes del personal, lo que no se relaciona necesariamente con la totalidad de los trabajadores de la empresa. Dentro de esta perspectiva, bien podría ocurrir que dada la característica de un puesto el beneficio correspondiera a una sola persona o más, sin que por ello se incumpla con el requisito de generalidad.

Que de acuerdo con las normas y criterios gloscados, se tiene que las retribuciones que otorga el empleador de manera voluntaria en favor de sus trabajadores en virtud del vínculo laboral (tales como, gratificaciones extraordinarias, bonos de productividad, bonificaciones especiales, entre otros), que en estricto son liberalidades (sóla vez que carecen de una motivación específica, dado que pueden ser otorgadas con la finalidad de lograr una mejor identificación con los objetivos de la empresa o generar un incentivo de trabajo y producción, entre otros), constituyen gastos deducibles siempre y cuando cumplan los requisitos establecidos por la legislación del Impuesto a la Renta, entre ellos, el requisito de generalidad.

Que con la finalidad de sustentar el gasto observado, la recurrente presentó la siguiente documentación:

- Boletines de pago de remuneraciones de agosto de 2016 de los trabajadores Retiroledo Carolina Mellor Hernández y Rafael Abraham Peña Roades, de las que se advierte que ambos tienen el cargo de supervisor de operaciones y reciben el mismo haber básico de \$/3 030,00, no obstante, dichas boletines difieren en cuanto al monto de gratificación asignada, toda vez que a la primera se le otorgó una gratificación de \$/40 347,11 y al segundo una gratificación de \$/70 998,87. Además, en el rubro Descuentos se aprecia el concepto de «Adelanto en sueldo» por \$/32 951,22, en el primer caso, y \$/7 815,68, en el segundo, consignándose un neto a pagar luego del total de descuentos de \$/3 426,11 y \$/3 466,63, respectivamente (fojas 833 y 834).
- Documentos denominados «Bono de traslado e instalación» de 11 de abril de 2016, en los que se señala que la recurrente ingresó a su staff a los colaboradores y para la posición de supervisor de operaciones y que adicionalmente al contrato celebrado entre las partes, la recurrente se comprometió a asumir los gastos de traslado e instalación de los citados colaboradores, otorgándose a la primera el importe de \$/40 347,11 y al segundo el importe de \$/10 898,67, los que señas realizados en el primer mes de inicio de labores (fojas 831 y 832).
- Documento denominado «Datos Personales y perfil profesional» de del que se advierte sus datos generales, formación profesional y experiencia laboral, conteniendo, además, una hoja denominada «Principales funciones en NGR», en las que se detallan diversas funciones del cargo (fojas 829 y 830).
- Documento denominado «Supervisores de restaurantes» con el logo de Papa Johns, el cual contiene un cuadro en el que se detallan los nombres de distintos supervisores<sup>1</sup>, el restaurante asignado y el nivel (oro, plata, bronce)<sup>2</sup>, correspondiéndole a restaurantes de nivel oro y plata y a restaurantes de nivel plata y bronce (foja 828).
- Documento denominado «Organigrama», en el que se muestra la estructura interna de la empresa, situando, entre otros, a los trabajadores y

<sup>1</sup> El total de cinco.

<sup>2</sup> En el caso mencionado que la recurrente no presentó algún documento que explique y sustente los criterios empleados para la infente del nivel ni su incidencia en la determinación de los bonos otorgados.



# Tribunal Fiscal

N° 04297-I-2023

Realizó en el mismo nivel de la estructura con el cargo de supervisores de operaciones (foja 827).

- Documentos denominados «Funciones», en los que se detallan las funciones que como supervisores de operaciones tenían los trabajadores

y  
advertiéndose que con las mismas funciones asignadas en ambos casos; incluyéndose que se encargaría de supervisar 4 restaurantes oro y 5 restaurantes plata y que

se encargaría de supervisar 4 restaurantes plata y 5 restaurantes bronce, no obstante, dicha precisión no hace diferencia alguna en las funciones asignadas (fojas 825 y 828).

- Asiento contable con la contabilización del gasto bajo análisis en la cuenta Otras remuneraciones por S/51 240,78 (foja 824).

- Reporte del Interbank denominado «Administración de pagos - pagos procesados - detalle del pago» (fojas 800 a 823), correspondiente a la planilla de pagos de la recurrente, fecha de proceso 31/03/2016, en el que se aprecian los depósitos efectuados a los trabajadores y por S/3 425,11 y S/3 468,85, respectivamente, que corresponden al importe neto a depositar luego de las respectivas deducciones (foja 812).

Que del análisis de la documentación aportada por la recurrente se advierte que las sumas de dinero otorgadas a los trabajadores

y tenían la calidad de «bonificación extraordinaria» por traslado e instalación, no obstante, a pesar de que los trabajadores antes señalados se encontraban en el mismo nivel jerárquico, realizaban las mismas funciones, iniciaron labores en la misma fecha y son del mismo país de procedencia, los importes otorgados difieren entre sí, siendo que la recurrente no ha sustentado debidamente las razones de dicha diferencia en cuanto a la bonificación otorgada, siendo que la alegada diferencia en el nivel de las funciones asignadas a la supervisión de aquellos tampoco se encuentra acreditada, no habiendo presentado documentación que acredite cómo tal situación tenía incidencia en la determinación de la bonificación por el traslado e instalación de estos, conforme a los documentos «Forma de traslado e instalación».

Que en tal orden de ideas, no resulta posible concluir que la bonificación materia de reparo resultaba causal y que cumplía con el principio de generalidad, por lo que el reparo se ajusta a ley correspondiendo confirmar la apelada en el extremo del reparo por gastos que no cumplen el criterio de generalidad.

## 2. Gastos no sustentados fehacientemente por el servicio de intermediación online de pedidos

Que del Anexo N° 2 a la Resolución de Determinación N° (foja 3855A/veleta) se aprecia que la Administración reparó la renta neta imponible del ejercicio 2016, por concepto de gastos no sustentados fehacientemente por el servicio de intermediación online de pedidos, por S/67 172,00, señalando como base legal el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta y como sustento el Resultado del Requerimiento N°

Que a través del punto 5 del Anexo N° 1 del Requerimiento N° (fojas 3629 a 3631) la Administración solicitó a la recurrente sustentar, entre otros, la fehaciencia de la operación detallada en el Anexo N° 2 adjunto al citado requerimiento, referida a la cuenta contable registrada con la clave «Entrada mercancías - otros honorarios» por S/67 172,48 (foja 3626).

Que en respuesta, mediante escrito de fojas 873 a 892, la recurrente señaló, entre otros, que la operación registrada la cuenta contable por servicio de intermediación de pedidos online por S/67 172,48 correspondía al desembolso efectuado a por los servicios de intermediación vía internet, a través del cual se viabilizaba la adquisición de sus productos, lo que le permitía generar mayores ingresos y que a efectos de probar la fehaciencia del gasto adjuntaba la factura electrónica N° la orden de servicio, la conformidad de servicio, la constancia de pago de detección, el detalle de pedidos realizados y el pago compensado (fojas 895 y 896).

Que en el punto 5.1 del Resultado de Requerimiento N° (fojas 3615 a 3625) la Administración dio cuenta de los descargos efectuados por la recurrente y señaló, entre otros, que los documentos proporcionados, salvo la factura electrónica, carecían de fecha cierta, que no sustentó con algún documento la existencia de acuerdos o obligaciones contractuales que acreditaran el importe facturado, que la orden de servicio y la conformidad del servicio presentado poseían fecha de emisión



# Tribunal Fiscal

N° 04297-1-2023

posterior a la factura observada, carecían de fecha cierta y no contenían firmas, sellos de recepción u otra certificación de su recepción, que permitieran verificar la realización efectiva de los servicios en cuestión. Asimismo, que el archivo Excel con el detalle de los pedidos no permitía verificar que estos correspondieran a ventas efectuadas por la recurrente y que el archivo Excel denominado «Reporte Interno» no guardaba relación con la cantidad de pedidos y el importe facturado y que verificó que la creación de los archivos correspondían al 2 de marzo de 2015 y al 14 de agosto de 2019, por lo que no se podía concluir que tales archivos hubieran sido elaborados como control o en atención a las operaciones efectuadas por la recurrente durante el periodo 26 de setiembre al 27 de octubre de 2016, por lo que concluyó que la recurrente no sustentó la efectiva realización de los servicios observados.

Que posteriormente, a través del punto 1 del Anexo N° 01 al Requerimiento N° (foja 3766), emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario, la Administración comunicó a la recurrente el citado reparo, a fin de que presentara por escrito sus descargos.

Que en respuesta<sup>2</sup>, mediante escrito de 20 de febrero de 2020, la recurrente reiteró lo señalado precedentemente y agregó, entre otros, que adjuntaba el contrato de 31 de diciembre de 2015 con la que era titular y operador de [www.clickdelivery.com.pe](http://www.clickdelivery.com.pe), del cual se advierte que se comprometió a pagar como contraprestación de los servicios la comisión del 5% y en caso la recurrente no realizara el citado pago se encontraba autorizada de compensar su contraprestación contra cualquier recurso que el proveedor debía entregar; precisando que se comprometió a publicitar y promover los productos de la recurrente a través de la plataforma y/o a través de cualquier otro canal administrativo de aquella, para que los mismos sean entregados en los domicilios de los consumidores finales y que el 31 de octubre de 2016 el proveedor le emitió la factura N° por «servicios de intermediación pedidos online del 26 de setiembre al 27 de octubre de 2016» por S/79 268,53 (fojas 3683 a 3696).

Que en el punto 3 del Resultado del Requerimiento N° (fojas 3726 a 3731), la Administración dio cuenta de los descargos efectuados por la recurrente y señaló que al bien había presentado como nueva documentación a méritar, entre otros, un documento denominado «Convenio comercial de promoción y cooperación de ventas», según el cual Clickdelivery prestaría el servicio de intermediación al grupo de empresas denominado NGR<sup>3</sup>, siendo que a través de su página y aplicación los usuarios finales podrían hacer pedidos de los productos de la recurrente; agregó que el referido documento estableció que Clickdelivery remitiría el estado de cuenta de los pedidos para que NGR pueda validar dicha información y que la comisión de los servicios sería el 5% (más IGV), cuyo pago debía realizarse dentro de los 60 calendario.

Que indicó que para sustentar el servicio prestado por Clickdelivery (transmisión de órdenes o pedidos) la recurrente presentó un archivo Excel denominado «Anexo de factura Paga Johns» cuya creación no coincide temporalmente con el gasto registrado por la recurrente en el ejercicio 2015 y detalla un número de pedidos que no identifican que hayan correspondido a la recurrente, por lo que mantuvo el citado reparo, al amparo del primer párrafo del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, entre otros.

Que conforme se indicó, el primer párrafo del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta señala que a fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deduciría de la renta bruta los gastos necesarios para producir y mantener su fuente, en tanto la deducción no estuviera expresamente prohibida por dicha ley.

Que en las Resoluciones N° y entre otras, este Tribunal ha señalado que para sustentar la deducción de gastos o costos en forma fehaciente y razonable no basta acreditar que se cuenta con los comprobantes de pago que respalden las operaciones y que cumplan los requisitos establecidos en el Reglamento de Comprobantes de Pago, ni con su registro contable, sino que fundamentalmente es necesario acreditar que dichos comprobantes corresponden a operaciones reales o

<sup>2</sup> Si bien la recurrente consignó en su escrito «Descargo a Resultado de Requerimiento N°», dicha respuesta se da con posterioridad a la notificación del Requerimiento N°.

<sup>3</sup> Grupo de personas jurídicas integradas, entre otras, por la recurrente, conforme se desprende del Convenio Comercial (fojas 3452 a 3443).



# Tribunal Fiscal

N° 04207-1-2023

existentes, es decir, que se produjeron en la realidad.

Que en las Resoluciones N° \_\_\_\_\_ y \_\_\_\_\_, entre otras, se ha señalado que la carga de la prueba para acreditar la efectiva realización de las operaciones es de los contribuyentes, correspondiéndole a la Administración efectuar la verificación respectiva fundamentalmente en base a la documentación proporcionada por aquéllos, por lo que es necesario que estos mantengan, al menos, un nivel mínimo indispensable de elementos de prueba que acrediten que los comprobantes de pago que sustentan su derecho al gasto corresponden a operaciones reales.

Que en las Resoluciones N° \_\_\_\_\_ y \_\_\_\_\_, entre otras, se ha indicado 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 lo expuesto, para sustentar válidamente la deducción del costo o gasto 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 estos deben corresponder a operaciones realizadas por los deudores tributarios con sus proveedores, para lo cual es necesario que se acredite la realidad de las transacciones realizadas directamente con estos, las que pueden sustentarse con la documentación pertinente que demuestre con indicios razonables la venta de los bienes recibidos o la efectiva prestación de los servicios.

Que obra en autos la Factura N° \_\_\_\_\_ de 31 de octubre de 2016 (foja 575), emitida por \_\_\_\_\_ por concepto de «servicios de intermediación pedidos online del 26 de setiembre al 27 de octubre de 2016», ascendente a \$467.172,50 (sin incluir IVA).

Que con la finalidad de sustentar el gasto observado contenido en la factura antes indicada, la recurrente presentó la siguiente documentación:

- Convenio Comercial de Promoción y Cooperación de Venta, suscrito el 31 de diciembre de 2015, entre \_\_\_\_\_ y las empresas \_\_\_\_\_ y la recurrente, a las cuales se las denominó NGR (fojas 3444 a 3452), siendo el objeto del citado convenio que \_\_\_\_\_ promoverá y publicitará los productos, entre otros, de la recurrente a través de su plataforma u otro canal administrado por aquél, de forma que los usuarios de dicho portal pudieran, a través del mismo, realizar pedidos de los productos, entre otros, de la recurrente, presidiéndose que aquél se desempeñaría como intermediario de negocios de \_\_\_\_\_ tomando los pedidos de los consumidores finales de los productos para luego transmitirlos a \_\_\_\_\_ acordándose una comisión, en calidad de contraprestación por los servicios brindados, del 5% respecto del monto total de los pedidos recibidos a través de la plataforma de \_\_\_\_\_ registrados en los estados de cuenta. Se aprecia además en la cuarta cláusula que \_\_\_\_\_ omitirá el estado de cuenta de los pedidos realizados para que \_\_\_\_\_ pueda validar dicha información, debiendo efectuarse el pago dentro de los 60 días calendario siguientes a la emisión de la factura, caso contrario podrá compensar la contraprestación contra cualquier recurso que el proveedor deba entregar a \_\_\_\_\_. Asimismo, en la cláusula octava se estipula, entre otros, que el proveedor debía informar por escrito a NGR sobre el personal asignado para la ejecución de los servicios, los mandatos responsables y el personal encargado de realizar las respectivas coordinaciones con \_\_\_\_\_ así como permitir que NGR realice inspecciones en cualquier momento de la ejecución de los servicios en cualquier instalación en que se vayan realizando estos.
- Correo electrónico de 26 de octubre de 2016, remitido por \_\_\_\_\_ (nuth@clickdelivery.com) a \_\_\_\_\_ el cual consigna como asunto «Factura Clickdelivery» y la mención a \_\_\_\_\_ en el que le informa que durante el periodo del 26 de setiembre a 27 de octubre recibió 52.484 pedidos por S/1.343.448,60, los cuales adjuntaba en un anexo (foja 574), obrando, también, un documento con el logo de Clickdelivery.com, con un detalle de pedidos realizados en el periodo del 26 de setiembre a 27 de octubre de 2016, los que, sin embargo, no totalizan los 52.484 pedidos a los que se alude en el correo ni la sumatoria de la relación consignada asciende al anexo importe, sin perjuicio de lo cual se incluye la liquidación de la comisión en favor del proveedor, resultante





# Tribunal Fiscal

Nº 04267-1-2023

- de aplicar el 5% al total de \$1 343 448,60 (fojas 571 y 572).
- Orden de servicio N° ..... de 5 de noviembre de 2016, emitida por la recurrente al proveedor ClickDelivery y en la que se le solicita adjuntar dicho documento a su factura por \$467 172,48 (monto sin IGV) (foja 570).
- Conformidad de servicio N° ..... de 15 de noviembre de 2016, emitida por la recurrente a ClickDelivery, la que únicamente indica la condición de pago a 60 días del monto ascendente a \$467 172,48; cabe indicar que del referido documento no se aprecian nombres, firmas o sellos en señal de recepción y/o conformidad de ninguna de las partes.
- Capturas de pantalla del sistema contable de la recurrente, en donde se advierte el registro de la Factura N° ..... y su comparación (fojas 565 a 569).
- Constancia de Depósito de destrucción de la Factura N° ..... (foja 564).

Que de la evaluación de la documentación presentada por la recurrente, detallada precedentemente, se tiene que ninguna acredita de manera fehaciente la efectiva prestación del servicio facturado, consistente en la promoción y publicidad de los productos de la recurrente a través de su portal, así como la intermediación de los pedidos de los usuarios de este de los productos de la recurrente. Así, si bien se cuenta como marco de las operaciones que se describen en las facturas, el acuerdo celebrado entre la recurrente (RGR) y ..... que proporciona información acerca del servicio requerido, la documentación presentada por la recurrente no acredita de manera fehaciente la ejecución de tales servicios, no advirtiéndose documentación que demuestre las actividades de promoción y publicidad acordadas, ni las coordinaciones entre el proveedor y la recurrente acerca de los pedidos atendidos y de las incidencias que podrían haberse suscitado (reclamos, cancelaciones, demoras de atención, etc.) que reflejaran las actividades desarrolladas por el proveedor, de acuerdo al tenor del contrato de servicios celebrado, siendo que el archivo Excel presentado con el detalle de los pedidos correspondientes al período facturado no resulta concluyente porque, tal como lo indica la Administración, el número de pedidos que se listan no guarda relación con la cantidad de pedidos reportados y facturados, verificándose de la foja «Constancia de entrega de CD» obrante en autos (foja 573) que la fecha de creación de dicho archivo es 13 de agosto de 2016, lo que no corresponde con la fecha de remisión del correo al que se habría adjuntado dicho listado de pedidos (28 de octubre de 2016), cuanto más si el mencionado correo incluye un mensaje reempleado en el que se deja constancia que no se pudo abrir el archivo ni descargarlo.

Que asimismo, si la orden de servicio ni la conformidad acreditan la prestación del servicio facturado en tanto fueron emitidas con posterioridad a la emisión de la factura, además de no ser idóneas para demostrar la efectiva prestación del servicio de promoción, publicidad e intermediación de pedidos, ni contar con acuses de recibo que demuestren su recepción por las partes; mientras que las capturas del sistema contable y la constancia de destrucción solo acreditarían el registro contable de la factura y el cumplimiento de la obligación formal (detracciones), no obstante, no resultan suficientes para acreditar la fehaciencia de las operaciones.

Que en tal orden de ideas, se concluye que la recurrente no sustentó la efectiva realización de los servicios observados, por lo que corresponde mantener el reparo por gastos no sustentados fehacientemente por el servicio de intermediación online de pedidos por \$467 172,00 y confirmar la apelada dicho extremo.

### 3. Gastos no sustentados fehacientemente por el servicio de administración y gerenciamiento

Que del Anexo N° 2 a la Resolución de Determinación N° ..... (foja 3650/revuelta) se aprecia que la Administración reparó la renta neta imponible del ejercicio 2016, por concepto de gastos no sustentados fehacientemente por el servicio de administración y gerenciamiento, por \$12 604 622,00, sustentándose en el artículo 27 de la Ley del Impuesto a la Renta y en los Requerimientos N° ..... y ..... y sus resultados.

Que a través del punto 1 del Requerimiento N° ..... (fojas 3677 a 3681) la Administración –con base en la respuesta de la recurrente al Requerimiento N° ..... y el contrato exhibido suscito con ..... la que, según informó, le brindaba servicios de administración, gestión y gerenciamiento– solicitó a la recurrente sustentar, entre otros, la fehaciencia de los gastos deducidos detallados en el Anexo N° 1, dentro de los cuales se encontraban los que se muestran



# Tribunal Fiscal

N° 04297-1-2023

a continuación, registrados en su libro diario:

Periodo	Cuenta contable	Clase de operación	Importe registrado \$1
		Compras - SERVICIOS ADMINISTRATIVOS	360.660,58
		Compras - SERVICIOS ADMINISTRATIVOS	430.225,45
		Compras - SERVICIOS ADMINISTRATIVOS	428.007,72
		Compras - SERVICIOS ADMINISTRATIVOS	459.926,30
		Compras - SERVICIOS ADMINISTRATIVOS	425.225,21
		Compras - SERVICIOS ADMINISTRATIVOS	476.000,39
		compras -SERVICIOS ADMINISTRATIVOS	420.500,00
		compras -SERVICIOS ADMINISTRATIVOS	520.660,28
		Compras - Serv. Administrativa Cta	420.100,00
		PROY GASTO ADMIN STRATIVO 2019 10	480.000,00
		Documento de mayor - SERV DE GESTION ADMINSTR	480.000,00
		Documento de mayor - SERV DE GESTION ADMINSTR	1.660.000,00
		<b>Importe a sustentar \$1</b>	<b>8.407.585,91</b>

Que asimismo indicó que en caso se facturaran o prestaran servicios legales, de auditoría, producción y logística, entre otros, debía exhibir los informes, comprobantes, análisis y documentos que sustentaran las operaciones, así como la forma de valorarlas y asignarles el costo, las acciones efectuadas y la cantidad de personas que prestaron los servicios.

Que en respuesta, mediante escrito de 19 de octubre de 2019 (fojas 3639 a 3646) la recurrente señaló, entre otros, que los gastos observados correspondían a los servicios de administración prestados por ) en el marco del Contrato de Operación de Gerenciamiento que había sido puesto a disposición de la Administración, los que eran imprescindibles para el desarrollo de sus operaciones en tanto comprendían las áreas financiera, de recursos humanos, comercial, de administración y producción. Asimismo, indicó que tenía el derecho exclusivo para la administración y operación de la compañía en lo que respecta a todas y cada una de sus áreas, pudiendo establecer reglamentos operativos, pólizas y procedimientos necesarios para la operación de su negocio. Preciso que conforme se verificaba de su planilla de remuneraciones los colaboradores que la integran era personal dedicado exclusivamente a la venta en tiendas, supervisores y un jefe de operación que coordina las necesidades para comunicarlos a las áreas de soporte de

Que en el punto 1 del Resultado de Requerimiento N° (fojas 3649 a 3675), la Administración dio cuenta de la requesta y documentación presentada y de su evaluación señaló respecto a la fehaciencia de las operaciones, entre otros, que la recurrente no cumplió con explicar por escrito las acciones y actividades desarrolladas por cada área –las cuales comprendían tecnologías de la información, legal, contabilidad, recursos humanos, tesorería, planificación y desarrollo, call center, producción y logística, auditoría y procesos, operaciones y servicios compartidos– y la naturaleza de los servicios prestados, salvo en el caso de tesorería y operaciones, que no identificó ni detalló la cantidad de personal destinado a cada área, no aceptando el archivo Excel presentado como aquello solicitado en el requerimiento; no aplicó la forma, elementos y criterios usados a efecto de valor y dar conformidad a los servicios recibidos, concluyendo que la recurrente no sustentó la fehaciencia de las operaciones a fin de deducir gastos con efectos tributarios.

Que es del caso indicar que la Administración observó, además, que la recurrente no precisó a detalle la forma en que liquidó los servicios y que solo había presentado de manera general el importe atribuido a los costos directos, sin presentar algún detalle que los explique y sustente y en el caso del área de servicios compartidos que estos no formaban parte de los servicios estipulados en el contrato celebrado con SCR.

Que posteriormente, a través del punto 3 del Anexo N° 01 al Requerimiento N° (foja 3780), emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario, la Administración comunicó a la recurrente el citado reparo, a fin de que presentara por escrito sus descargos.



# Tribunal Fiscal

N° 04267-1-2023

Que en respuesta, mediante escrito de 20 de febrero de 2020<sup>2</sup> (fojas 3694 a 3717), la recurrente señaló, entre otros, que mediante Junta General de 13 de setiembre de 2013 tomó la decisión de designar como Gerente General a la sociedad SCR y que la sola designación es prueba suficiente de que existe el control de gerenciamiento y de su ejecución, siendo ello así, la sociedad gerente cumple y ejecuta una serie de acciones conducentes a la gestión de la sociedad gerenciana, para lo cual cuenta con un staff de ejecutivos y gerentes encargados de los diferentes áreas de gestión y administración, precisando que la gerencia de una sociedad no requiere necesariamente de documentación tipo informes, pues no se trata de una labor de consultoría o asistria, sino de la ejecución de la gestión de la sociedad de gerencia.

Que agrega que la presentación de informes, proyectos u otros documentos escritos que evidencian la prestación de servicios reparados resultaría contrario a la naturaleza de dichos servicios, ya que estos consisten en un servicio global de gerenciamiento que se puede dar por correo electrónico, envió de información sobre el estado de gestiones encomendadas, solicitudes de licencia o autorizaciones, seguimientos de procesos vía telefónica o vía web, entre otros medios no necesariamente escritos.

Que precisa que el contrato de gerencia no puede ser desconocido por la forma de contratación entre las partes y no tiene el propósito de generar una duplicidad de gasto o configurar una figura elusiva, sino la de coadyuvar a la gestión y administración de una sociedad que se dedica al core business, mientras es apoyada en sus áreas corporativas por la sociedad gerente especializada en dicha actividad, tratándose así de un modelo de negocio que no solo es aplicable en el Perú y que busca generar sinergias intragrupo utilizando una estructura de gerenciamiento común de las empresas operativas, no obstante y sin perjuicio de lo expuesto, señaló que cumplió con adjuntar una serie de documentos con la finalidad de robustecer su posición frente a la acreditación de los servicios prestados por SCR, así como explicó las actividades por áreas y señaló los trabajadores encargados de las mismas.

Que en el punto 1 del Resultado del Requerimiento N° (fojas 3731 a 3788) la Administración dio cuenta de los descargos efectuados por la recurrente y precisó que el reparo acostado venaba sobre la fehaciencia de las operaciones contratadas a SCR, siendo que el hecho de poseer comprobantes de pago, contrato y haber cumplido con el nombramiento de gerente general e inscripción en Registros Públicos por sí solos no sustentan la fehaciencia de las operaciones, consultando elementos a considerar en la valoración conjunta de las pruebas. Agregó que si bien la recurrente sostiene que el soporte del gerenciamiento estaba basado en reuniones proscritas, llamadas telefónicas, correos electrónicos, entre otros, y que existen servicios que por su naturaleza no pueden ser plasmados en documentación, se le solicitó sustentar la fehaciencia de las operaciones, por lo que necesariamente debió acreditar su efectiva prestación con la documentación generada a lo largo de su prestación, tales como controles, autorizaciones, requerimientos, órdenes de servicio, partes de producción, etc., y no solo con informes o documentos que plasmen un resultado final, lo que de no fue cumplido.

Que del análisis de los servicios prestados por área por (SCR) señaló, entre otros, lo siguiente:

- Planificación y Desarrollo por S/108 549.00 (fojas 3758 a 3761): (i) En cuanto al control de indicadores y actividades comprometidas en la planificación anual, si bien exhibió documentos tales como estados financieros por unidad de negocio y subaditivos no presentó documentos de la planificación anual derivada del control de dichos indicadores. (ii) Si bien en los correos presentados interviene

(según su escrito jefe de planeamiento financiero de SCR), estos estadísticamente no sustentan fehaciencia de las operaciones vinculadas al área de planeamiento financiero. (iii) No exhibe documentación relacionada con acuerdos o planes. (iv) No exhibe documentación que analice la situación del negocio mediante la corrección del presupuesto, flujo de fondos, indicadores y análisis de costos. (v) No exhibe documentación que sustente el establecimiento de objetivos e inversiones futuras buscando el crecimiento y una mayor rentabilidad del negocio. (vi) No exhibe documentos que acrediten la colaboración en la elaboración del proyecto de presupuesto anual. Asimismo, respecto a la naturaleza del servicio no exhibe documentos, informes, entregables u otros que sustenten el servicio prestado, así como

<sup>2</sup> Si bien la recurrente consignó en su escrito "Descargo a Resultado de Requerimiento N° se da con posterioridad a la notificación del Requerimiento N°

<sup>3</sup>, dicha respuesta



# Tribunal Fiscal

N° 04297-1-2023

su evaluación o liquidación detallada; concluyendo que la documentación presentada no sustentaba fehacientemente la prestación del servicio de planificación y desarrollo.

- **Compras Generales** (foja 3758). De la revisión de la documentación e información presentada por la recurrente no efectuó observaciones y levantó el reparo en este extremo.
- **Transporte y Almacén** por S/41 912.00 y S/237 979.00, respectivamente. (i) No exhibió controles, reportes, conformidades o similares en donde se verifique las unidades utilizadas en el transporte, cantidad de transporte recibido, cantidad de locales (almacenes), (ii) Exhibió guías de remisión remánente, que no consignan la unidad de transporte, el transportista, el número de licencia de conducir, la placa del vehículo, el comprobante de pago y el motivo del traslado. (iii) Verificó en sus sistemas que la recurrente no registró como domicilio fiscal o como establecimiento anexo al «Pasejo Sta. Rosa Lot# 8, 9, 10 Ate Vitarte - Lima – Lima», que es la dirección consignada como destino en las guías de remisión exhibidas. (iv) las guías de remisión detallan como producto «masa», sin embargo, no exhibe información adicional en la que se verifique que se trata de una prestación de servicios a favor de la recurrente o que dichas guías de remisión hayan sido consideradas a fin de liquidar el servicio observado. (v) En lo relacionado con los servicios de almacén, no ha exhibido documentación que detalle cómo se prestó el servicio y como se liquidó o se dio su conformidad, con lo cual no ha sustentado fehacientemente dicho servicio. (vi) No exhibió documentos donde se aprecie el ingreso o salida de bienes de los almacenes de la recurrente, ni relacionado con el transporte de personal. (vii) En los documentos denominados «entada de mercancía» no se hace referencia, entre otros, al lugar (almacén) donde ingresarían los productos ni a los asientos contables vinculados y carecen de firmas, sellos o cualquier otro similar que evidencie su recepción o validación, ni ha exhibido documentación adicional de su control. (viii) El Excel detallando los trabajadores de SGR y sus cargos no sustenta la fehaciencia de las operaciones, debido a que se requiría sustentar su realización efectiva, lo que no se ha realizado. (ix) No se ha identificado (en su escrito ni en la planilla exhibida) alguna persona que con el cargo o función de transportista, solo un coordinador de transporte quien tampoco aparece detallado en las guías de remisión exhibidas, concluyendo que la documentación presentada no sustentaba fehacientemente los servicios de transporte y almacén.
- **Producción** por S/1 045 765.00. (i) A pesar que la naturaleza del servicio se vincula a productos, mano de obra, insumos, instalaciones y herramientas y está vinculado con un resultado tangible o medible (producción) no se exhibieron controles de productos, personal, insumos, instalaciones, con registros contables, comprobantes, conformidades, pruebas de calidad, planes, informes en los que conste el servicio prestado por el proveedor y que si bien exhibió guías de remisión fueron emitidas por la recurrente y no señalan al proveedor como prestador del servicio. (ii) Las guías de remisión indican que los bienes trasladados son masas en diferentes presentaciones, sin embargo, no están detalladas en las copias del registro de inventario permanente valorizado exhibido, ni se exhibieron documentos que evidencien que correspondía a un servicio prestado por el proveedor. Asimismo, se señalan fecha de inicio ni fin del traslado, solo figura impreso en la parte inferior la fecha 10/12/2016, no detallan la unidad de transporte ni el conductor, no poseen sellos ni firmas de recepción o conformidad. (iii) Los reportes de producción carecen de firmas, vistos y sellos, no contienen notas explicativas ni identifican quien los elabora, superlitas o la empresa a la que corresponden. (iv) Los cuadros denominados «Producción» si bien contienen el logo «Papa Johns» carecen de firmas, vistos y sellos y aunque figuran los nombres de y quienes se encuentran en la planilla electrónica del proveedor, esto no implica que se haya prestado algún servicio, puesto que no se exhibió documentación que acredite que los bienes hayan ingresado a algún almacén, que hayan sido destinados a la recurrente. (v) Los comos electrónicos no se encuentran respaldados por documentación adicional. (vi) Atendiendo a la naturaleza de las operaciones no exhibió controles, liquidaciones de servicios, conformidades, registros contables y a pesar de tener trabajadores en puestos afines al área de producción, no sustentó documentalmente las funciones que realizan; concluyendo que la documentación presentada no sustentaba fehacientemente las operaciones vinculadas a la sub área de producción.
- **Infraestructura** por S/162 451.00: (i) De acuerdo a la recurrente la referida área se encarga de la planificación, administración, supervisión de proyectos y la gestión en función al presupuesto de compras, sin embargo, no identificó plenamente los proyectos o compras, ni exhibió información relacionada a los proyectos que habría ejecutado y al personal que participó en dichas actividades, ni detalló qué servicios



# Tribunal Fiscal

Nº 04267-1-2023

y en que fechas se prestaron y como formaron parte del importe facturado a la recurrente; (ii) Según la recurrente y el archivo «Planilla 2016\_SCF» la subárea de infraestructura contaba con cuatro personas para prestar los servicios observados, sin embargo, no se precisó qué servicios fueron los que efectuaron, las fechas, forma de ejecución o si ejecutó o tercerizó la labor; (iii) Los informes de gestión carecen de firmas, no identifican a las personas que los han elaborado, ni detallan qué proyectos o servicios se habrían realizado; (iv) Los correos electrónicos no muestran el detalle de los proyectos, no especifican actividades y no se encuentran respaldados por documentación adicional, tales como órdenes y conformidades de servicio, controles, presupuestos, y algunos de ellos no hacen referencia a la recurrente. Por lo que concluyó que la documentación presentada no sustentaba fehacientemente la prestación de los servicios en la subárea de infraestructura.

- Mantenimiento por \$120 735,00 (fojas 3744 a 3746): (i) De acuerdo a lo señalado por la recurrente el área de mantenimiento presta los servicios de planificación, programación de la revisión preventiva, reparación de averías en instalaciones y maquinarias e instalaciones diversas, las cuales no se encuentran detalladas en las liquidaciones o composición del servicio presentado, ni exhibió documentación relacionada a cómo se valuara o se conformaría; (ii) Exhibió correos electrónicos sin presentar información adicional que sustente su contenido, tales como, el detalle los bienes reparados, la conformidad del servicio, el local o locales de la recurrente donde se prestó el servicio de cambio de tapa, entre otros; (iii) Los correos electrónicos contienen distintas solicitudes de diversos servicios (solicitudes de conformidad, autorizaciones, coordinación de fechas), sin precisar el detalle de los bienes en los que se habrían prestado dichos servicios. Por lo que concluyó que la documentación presentada no sustentaba fehacientemente las operaciones observadas.
- Calidad y Desarrollo por \$50 171,00 (foja 3746). De la revisión de la documentación e información presentada por la recurrente no se efectuaron observaciones, en tal sentido, se levantó el reparo en este extremo.
- Administración por \$6 713,00 (fojas 3741 a 3743): (i) De acuerdo a lo señalado por la recurrente la referida subárea se encarga de la revisión y entrega de correspondencia de gerencia, programación de reuniones, envío de agendas e informes y está compuesta de tres personas en promedio que tienen el cargo de «Asistentes de Gerencia», no obstante, dichas funciones o personas no se detallan en las liquidaciones presentadas, ni exhibió documentación relacionada a su valuación, ni cómo se liquidó el referido servicio; (ii) Los servicios detallados consisten en labores administrativas que forman parte de funciones secretariales, y que de acuerdo con la planilla exhibida posee diverso personal encargado de temas administrativos, tales como «Asistentes de Tiendas», «Administradores de Tiendas», «Jefes de operaciones», precisando que la recurrente no exhibió documentación relacionada a manuales de procesos, funciones en donde conste las funciones de los cargos reparados; (iii) Solo presentó correos electrónicos, que no cuentan con documentación adicional en la que conste que se trató de un servicio liquidado por el área de administración. Por lo que concluyó que la documentación presentada no sustentaba fehacientemente de las operaciones vinculadas a la subárea de administración.
- Marketing por \$48 657,00 (foja 3741). De la revisión de la documentación e información presentada por la recurrente no efectuó observaciones y levantó el reparo en este extremo.
- Gerencia por \$678 636,50 (fojas 3732 a 3745): (i) De acuerdo a lo señalado por la recurrente la subárea de gerencia se encarga de liderar el proceso de planeamiento estratégico de la compañía, determinar los factores críticos de éxito, establecer objetivos y metas específicas, desarrollo de estrategias generales, diseñar planes de acción a corto, mediano y largo plazo junto con objetivos anuales y se encuentra conformada por 10 gerentes de las áreas de aplicaciones, auditorías, call center, copias, contabilidad, infraestructura, operaciones y soporte, planeamiento financiero, servicio al cliente y gerente general; (ii) Indicado por la recurrente como Gerente de Auditoría no ha sido declarado por el proveedor; (iii) Algunos de los gerentes han sido declarados en la Planilla Únicamente en el mes de diciembre 2016; (iv) No se presentó documentación que sustente el servicio efectivamente realizado en favor de la recurrente, las fechas de realización, su relación con el importe facturado y su conformidad o valuación por cada gerente; (v) Los correos electrónicos cuentan con archivos adjuntos que carecen de firmas, sellos, notas explicativas, no identifican las personas que los elaboran, no precisan



# Tribunal Fiscal

N° 04207-1-2023

la orden o directriz, no indican para qué se elaboran; asimismo, los correos electrónicos contienen diversas coordinaciones relacionadas a presupuesto, centros de costos, alquileres, cotizaciones, pero no adjuntan documentación que los sustenten. (vi) De la revisión del documento «funciones» vinculados al puesto de «Gerente de Unidad» de la recurrente verifiqué que este realiza funciones similares a las indicadas por el área de gerencia del proveedor, sin haber sustentado en que difieren los servicios de este del de aquel. (vii) En lo que respecta al gerente de compras no ha exhibido documentación que sustenté las labores que realiza (establecimiento de objetivos, metas, planes, factores críticos y estrategias) ni ha sustentado en que se diferencian los servicios recibidos por el área de gerencia del proveedor con las labores desarrolladas por el Gerente de Unidad que la recurrente mantiene en su planilla las labores; concluyendo que la documentación presentada no sustentaba fehacientemente las labores prestadas por el área de gerencia.

Que por lo expuesto, la Administración mantuvo el reparo al gasto por operaciones no tributantes, respecto de las áreas de planificación y desarrollo, gerencia de producción e logística, gerencia de operaciones y servicios compartidos, al amparo del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta por \$2 604 622,00.

Que de autos se aprecia que el gasto materia de observación por \$2 604 622,00 forma parte de los servicios registrados por la recurrente en las cuentas contables y por \$26 467 885, 51, amparado en las Facturas N°

(foja 3452), emitidas por

, en virtud del contrato de administración y gerenciamiento que firmó con la recurrente.

Que según el Informe General de Fiscalización (fijas 3797 a 3801) la recurrente es una empresa dedicada a la producción y comercialización de productos alimenticios (pizzas, pastas, bebidas) y realiza operaciones principalmente con personas naturales, operando bajo la razón social «Papa Johns». Asimismo, se indica que la recurrente ha suscrito un contrato de administración y gerenciamiento con su vinculada , quien es su principal proveedor.

Que la recurrente sostiene que el gasto observado corresponde a los servicios que le fueron brindados por en virtud del Contrato de Operación y Gerenciamiento que ambas celebraron, siendo que tales servicios consistieron en la Administración y Operación del Negocio y el Gerenciamiento de la Compañía por riesgo y cuenta del citado proveedor.

Que de la revisión del contrato de prestación de servicios suscrito por con la recurrente el 13 de setiembre de 2013 (fijas 402 a 508) se advierte que el objeto del contrato consistió en encomendar a , denominado Operador Gerente, el derecho exclusivo de la administración y operación del negocio y el gerenciamiento de la recurrente por riesgo y cuenta de aquel, con sujeción a los términos y condiciones del referido contrato.

Que de la cláusula quinta del referido contrato se aprecia que las partes acordaron que los alcances de la administración y operación de la empresa en ningún caso debía interpretarse de manera limitativa o taxativa, pues era su intención acordar las actividades que el operador gerente desarrollaría para la administración y operación de la empresa con las generalidades que la legislación permite, según se indica continuación:

- 5.1 El derecho de administración de la empresa incluye la responsabilidad por la totalidad de los servicios requeridos para la operación del negocio, servicios que serán prestados por el operador gerente, directamente por intermedio de terceros, así como todas aquellas facultades inherentes requeridas para que el operador gerente pueda cumplir con las funciones y obligaciones atribuidas al operador gerente, en su calidad de administrador, operador y gerente de la empresa.

- 5.2 La administración y operación de la empresa incluirá, pero no se limitará a:

#### 5.2.1 Área financiera

- a. Administración, evaluación y control económico.
- b. Análisis de los estados financieros y el resto de la información necesaria.
- c. Gestión de recursos y recursos financieros, incluyendo la aplicación de políticas de cobranza.
- d. Planificación financiera y elaboración y seguimiento de presupuestos.



# Tribunal Fiscal

Nº 04297-1-2023

- e. Gestión de seguros, cobertura de riesgos y negociación de primas.
  - f. Clases de líneas de capital de trabajo.
  - g. Otras actividades que garanticen un manejo financiero prudente de la empresa.
- 5.2.2 Área de recursos humanos
- a. Formación y desarrollo de personal.
  - b. Análisis desarrollo y revisión de convenios, planes de compensación subsidios.
  - c. Selección, reclutamiento y entrenamiento del personal.
  - d. Organización de los recursos humanos y diseño organizativo.
  - e. Elaboración e implementación de controles internos.
  - f. Evaluaciones estadísticas y comparaciones de costos de personal.
  - g. Determinar las políticas respecto del personal.
  - h. Contratar y despedir empleados de la empresa.
  - i. Negociar y celebrar los contratos colectivos de trabajo con el personal de la empresa.
  - j. Establecer negociaciones con sindicatos, en el entendido que dichas negociaciones se refieran exclusivamente a la operación del negocio.
  - k. Determinar las políticas, manuales y reglamentos de la empresa.
  - l. Gestión de personal, el operador genera, directa indirectamente, por su cuenta y riesgo, prestará los siguientes servicios en relación con el personal del negocio: (i) formación y selección del personal mediante la capacitación y adiestramiento adecuado; y, (ii) organización de sistemas de trabajo de acuerdo a bases modernas de operación del negocio.
  - m. Establecer las propuestas de la política salarial.
  - n. Establecer los programas de capacitación al personal.
  - o. Otras actividades que garanticen un manejo de recursos humanos prudente de la empresa.
- 5.2.3 Área comercial
- a. Gestión de compras.
  - b. Contratación de equipos y demás bienes muebles destinados la Operación del Negocio.
  - c. Asesoramiento en el mercado.
  - d. Gestión de los Clientes.
  - e. Gestión de garantías y demás documentos habituales en la Operación y Administración de la Empresa.
  - f. Celebrar contratos con terceros para la prestación de servicios requeridos para la Operación del Negocio, incluyendo, sin limitación, servicios para mantenimiento, seguridad, servicios públicos para otros propósitos.
  - g. Elaboración de planes de mercados incluyendo análisis de precios y competencia entre otros.
  - h. Otras actividades que garanticen un manejo comercial prudente de la Empresa.
- 5.2.4 Área de Administración y Producción
- a. Elaboración de manuales y procedimientos de la Operación.
  - b. Elaboración e implementación de sistemas de aseguramiento.
  - c. Control de costos de mantenimiento.
  - d. Diseño e implementación de sistemas de información.
  - e. Análisis de compra de equipos o servicios, con respecto a calidad y precios.
  - f. Dar en concesión los servicios que requiere el Operador Generale para la Administración y Operación de la Empresa, que no los brinde directamente, conviniendo los términos de la concesión, incluyendo así mismo, la entrega de áreas en inmueble para la prestación de los servicios desde su concesión.
  - g. Organización del funcionamiento de cada departamento o área.
  - h. Inspecciones periódicas en relación con el funcionamiento del Negocio.
  - i. Mantenimiento, funcionamiento y conservación de los bienes muebles y de los inmuebles y de los otros de reforma y mejoras del Negocio.
  - j. Planificación técnica administrativo de los procesos destinados a la operación del negocio.
  - k. Inspecciones periódicas de carácter técnico y administrativo.
  - l. Auditoría interna.
  - m. Preparación, planificación, control y seguimiento de presupuestos.
  - n. Análisis e informes periódicos de los distintos departamentos y centros o unidades de gastos.
  - o. Estudios de tarifas y precios.
  - p. Sistema completo de contabilidad y elaboración de estados financieros.
  - q. Vigilancia y control de inventarios.
  - r. Gestión de costos y pagos.



# Tribunal Fiscal

N° 04297-1-2023

- a. Implementar los sistemas de control interno de cada uno de los departamentos del Negocio, dentro del que se incluyen: (i) facturación a los clientes y proveedores; (ii) compras; (iii) personal; (iv) contabilidad general; (v) reportes financieros; y (vi) estadísticas de la operación.
- f. Configuración del equipo de contabilidad, cómputo y comunicaciones, necesarios para satisfacer las necesidades de información para la operación del negocio.
- g. Diseñar el organigrama y la organización necesaria para la adecuada Operación del Negocio.
- h. Preparar los planes de mantenimiento preventivo y/o reparación de la Empresa, incluyendo la contratación de servicios externos.
- o. Establecer los sistemas de seguridad interna, control de inventarios, control de productos perecederos, y control de personal.
- x. Obtener todos los permisos y licencias necesarios para la Administración y Operación de la Empresa.
- y. Realizar saneamiento adecuado sobre estos inmuebles(s) existentes y futuros.
- z. Elaboración de alimentos.
  - aa. Servicio logístico de abastecimiento y transporte de productos en proceso o terminados.
  - bb. Otras actividades que garanticen un manejo administrativo prudente de la Empresa.

Que en la cláusula 6.2.1. del referido contrato se estableció que el proveedor tendría el derecho exclusivo para la Administración y operación de la empresa en lo que respecta a todas y cada una de sus áreas y/o departamentos de acuerdo a los términos del contrato y en su cláusula octava, respecto de la contraprestación, se estableció que por los servicios que proporcionaría el Operador Gerente le correspondería una contraprestación mensual equivalente al costo de los servicios prestados más 2.79%, los mismos que se liquidarían de manera mensual. Asimismo, se señaló que se entendería como «costo de los servicios» al total de los servicios prestados y el costo asociado a los mismos, siendo dichos conceptos informados por el Operador Gerente por a través de una hoja de liquidación de manera mensual.

Que asimismo, obra la acta de aludido contrato, suscrita el 30 de diciembre de 2016 (fojas 1652 y 1653), a través de la cual se modificó la cláusula octava del contrato y se fijó un monto anual como retribución por los servicios brindados en el ejercicio 2016, ascendente a S/6 467 895.51, más IGV.

Que con la finalidad de detallar los servicios brindados por el proveedor en el ejercicio 2016, la recurrente presentó el documento denominado "Modelo de segmentación de costos y gastos operativos" (fojas 1700 y 1710), mediante el cual segmentó el servicio recibido en las Áreas de 1. Tecnología de la información, 2. Legal, 3. Contabilidad, 4. RRHH, 5. Tesorería, 6. Planificación y desarrollo, 7. Call Center, 8. Gerencia de Producción y Logística, 9. Auditoría/Procesos, 10. Gerencia de Operaciones y 11. Servicios compartidos, las que a su vez contaban con subáreas y detalló el importe pagado por cada área, haciendo un total de S/6 468 597.00, de lo cual dejó constancia la Administración a través del punto 5.1 del Resultado de Requerimiento N° 0122190002104 (foja 3965), conforme al siguiente detalle:

Área	Sub-Área	Costos directos S/	Otros costos directos S/	Costos indirectos S/	Total S/	
A	Tecnología de la información	-	148 799.00	26 050.00	333 153.00	538 042.00
B	Legal	-	21 333.00	-	429 189.00	450 522.00
C	Contabilidad	-	298 748.00	149 591.00	388 340.00	836 687.00
D	RRHH	-	222 754.00	482 704.00	723 460.00	1 428 918.00
E	Tesorería	-	50 460.00	2 425.00	35 895.00	88 780.00
F	Planificación y desarrollo	-	128 549.00	1 959.00	119 593.00	250 101.00
G	Call Center	-	1 189 803.00	122 992.00	1 323 800.00	2 636 595.00
H	Gerencia de Prod. y Logística	Compras Generales	27 848.00	-	32 527.00	60 375.00
		Transporte	41 910.00	-	-	41 910.00
		Almacén	327 879.00	-	-	327 879.00
	Profesión	1 048 799.00	-	-	1 048 799.00	
I	Auditoría/Procesos	-	157 763.00	-	16 758.00	174 521.00
J	Gerencia de Operaciones	Infraestructura	120 224.00	-	26 117.00	146 341.00
		Mantenimiento	120 726.00	-	-	120 726.00
		Calidad y desarrollo	38 971.00	-	-	38 971.00
		Administración	6 773.00	-	-	6 773.00





# Tribunal Fiscal

Nº 04297-1-2023

K	Servicios compartidos	Marketing	41,557.38	-	41,557.38
		Gerencia	863,265.00	19,875.00	883,140.00
	Total K		4,834,740.38	29,875.00	4,864,615.38

Que ahora bien, del reparo efectuado por la Administración, se advierte que esta tomó como referencia el citado documento denominado "Modelo de segmentación de costos y gastos operativos" y en virtud de lo informado por la recurrente en dicho documento determinó los servicios respecto de los cuales la recurrente debía acreditar que se produjeron en la realidad.

Que en ese sentido, del total de servicios descritos en el referido documento, la Administración señaló en el punto 5.1 del Resultado de Requerimiento N° 1 y el punto N° 1 del Resultado del Requerimiento N° 2 que la recurrente presentó diversa documentación con la cual acreditó los servicios de: 1. Tecnología de la información, 2. Legal, 3. Contabilidad, 4. RRHH, 5. Tesorería, 6. Call Center, 7. Gerencia de Prod. y Logística respecto de la subárea de compras generales, 8. Gerencia de Operaciones respecto de la subárea de Calidad y desarrollo, y 9. Servicios compartidos respecto de la subárea de Marketing.

Que conforme se ha señalado precedentemente, el contrato suscrito por la recurrente y Servicios Compartidos de la Administración consistió en que esta tenía el derecho exclusivo de la administración y operación del negocio, así como el gerenciamiento de la recurrente, para lo cual detalló una serie de actividades que formaban parte de dichos servicios, más no de manera exclusiva, dejando expresamente establecido en el referido contrato que en ningún caso los servicios allí señalados debían interpretarse de manera limitativa o taxativa, asimismo, por los referidos servicios se estableció una retribución global de S/6 467 885,51, importe que no ha sido cuestionado por la Administración, quedando claro que en el presente caso, que los servicios brindados por el proveedor no superan una retribución individualizada por cada actividad desplegada en favor de la recurrente.

Que estando a lo expuesto, habida cuenta que la Administración ha reparado la falta de fehaciencia de los servicios de administración, operación del negocio y gerenciamiento, a efectos de acreditar estos bastaba con verificar la efectiva prestación de algunas de las actividades que conformaban los referidos servicios, ello atendiendo al carácter integral de los servicios contratados en el presente caso.

Que en ese sentido, de los Resultados de los Requerimientos N° 1 y 2 sustentado del presente reparo, se aprecia que luego de evaluar la documentación presentada por la recurrente la Administración concluyó que se encontraban acreditados los servicios de 1. Tecnología de la información, 2. Legal, 3. Contabilidad, 4. RRHH, 5. Tesorería, 6. Call Center, 7. Gerencia de Producción y Logística, respecto de la subárea Compras Generales, 8. Gerencia de Operaciones respecto de la subárea Calidad y desarrollo y Servicios compartidos, respecto de la subárea de Marketing, por lo que se concluye que la recurrente cumplió con aportar un mínimo de elementos de prueba que de manera razonable y suficiente acreditan la fehaciencia de las operaciones con el proveedor Servicios Compartidos de Restaurantes S.A.C.

Que de lo anterior se establece que la recurrente aportó un mínimo de elementos de prueba que acreditan en forma suficiente la efectiva prestación de los servicios materia de reparo y que, por consiguiente, las facturas emitidas por dicho servicio sustentan su derecho a la deducibilidad del gasto, conforme al criterio establecido por este Tribunal en las Resoluciones N° 1 y 2.

Que sin perjuicio de lo expuesto, respecto de las áreas observadas por la Administración, esto es, planificación y desarrollo, gerencia de producción y logística, gerencia de operaciones y servicios compartidos, corresponde señalar lo siguiente:

- Planificación y desarrollo, según lo señalado por la recurrente en el curso de la fiscalización, las actividades efectuadas en la referida área consistían en realizar el control de indicadores y actividades comprometidas en la planificación anual y acordar con las divisiones planes de contingencia para su

<sup>1</sup> En el aludido requerimiento se precisó que la recurrente contabilizó un total de S/6 467 885,51 como gasto por tal servicio.



# Tribunal Fiscal

N° 04297-1-2023

cumplimiento, así como analizar la situación del negocio mediante la confección del presupuesto, flujo de fondos, indicadores y análisis de costos, establecer objetivos futuros e inversiones futuras buscando el crecimiento y la rentabilidad del negocio, colaborar en la elaboración del proyecto de presupuesto anual, minimizar el costo de capital de la empresa y velar por generar el mayor valor agregado.

Que a fin de acreditar la referida actividad, la recurrente presentó, entre otros, los comeros electrónicos cursados por el jefe de planeamiento financiero de SCR<sup>10</sup>, a - de 17 de agosto de 2016 (fojas 6324 y 6327), en el primero de los cuales le indicó haber identificado un gasto registrado mensualmente bajo el concepto de «Otros Honorarios» que no se registró el año anterior, por el que le solicitó la aclaración respectiva, adjunto al cual remitió el reporte en cuestión, y a través del segundo le remitió los estados financieros a julio de 2016 para sus comentarios, apreciándose que tales evidencias corresponden a las actividades de análisis de la situación del negocio mediante la confección del presupuesto, así como análisis de costos, los que constituyen un mínimo de evidencia que de manera razonable acredita la prestación efectiva de las actividades de Planificación y desarrollo comprendidas en los servicios de administración, operación del negocio y gerenciamiento.

- Gerencia de producción y logística (que comprende, entre otros, las subáreas de transporte, almacén y producción) según lo señalado por la recurrente en el curso de la fiscalización, las actividades efectuadas en la referida área consistían en la planificación para la fabricación de los productos, coordinación de la masa de obra, uso de insumos, instalaciones, herramientas y servicios, prueba de calidad de productos y entrega de productos.

Que a fin de acreditar la referida actividad la recurrente presentó, entre otros, la cadena de comeros electrónicos cursados por el jefe de producción de SCR<sup>11</sup>, de 3 de agosto de 2016, a con copia a el sistema de producción de SCR<sup>12</sup>, solicitándole la generación de órdenes de compra para la adquisición de masa, al tener un destaque en la entrega a tiendas que generaría distorsiones en los inventarios e incidencias en los costos del mes agosto (foja 6199/veinte) y la respuesta de la primera, de 4 de agosto de 2016, indicándole que ya se habían generado las órdenes de compra 22999 (foja 6171), apreciándose de autos las órdenes de compra N° - BD Papa Johns, con fecha de emisión 4 de agosto de 2016, remitidas al proveedor solicitándole la remisión de diversas cantidades de masa en diversos tamaños y el valor total del pedido, las entradas de mercadería N° etc., de 20, 18, 16, 17, 18, de agosto de 2016, las que consignan el dato del proveedor así como el tipo y cantidad de masa remitidos con dichas entregas y el importe de estas, haciendo referencia a las guías de remisión correspondientes, las guías de remisión N° etc., emitidas por consignando como destinatario a la recurrente y detallando la remisión de las masas solicitadas y consignando el sello de recepción de la recurrente (Recibido/Almacén), la fecha y un visto y las facturas N° etc., emitidas por a la recurrente por la transferencia de la cantidad y tamaño de masa que se detallan, contentiendo el sello de recepción de la recurrente (fojas 5838 a 5857).

Que asimismo, presentó, entre otros, el comero remitido por P.24 - de 24 de noviembre de 2016, pidiéndole la reducción del despacho de masa solicitada, el correo de dicho comero por parte de de la misma fecha, consultando si es posible atender la reducción solicitada, la que se debió a un mal pedido dado el sobre stock de masa y el correo de expresando su disconformidad con la reducción de pedido solicitada dado que para que no se produzca una merma deben remitirse a otra tienda y solicitándole tener en cuenta ello a futuro (fojas 6167 y 6167/veinte).

<sup>10</sup> De acuerdo a la planilla de Servicios Compartidos de Restaurantes proporcionada por la recurrente mediante su escrito ampliatorio de apelación (fojas 6468, 6521 y 6522).

<sup>11</sup> De acuerdo a la planilla de Servicios Compartidos de Restaurantes proporcionada por la recurrente mediante su escrito ampliatorio de apelación (fojas 6468, 6521 y 6522).

<sup>12</sup> De acuerdo a la planilla de Servicios Compartidos de Restaurantes proporcionada por la recurrente mediante su escrito ampliatorio de apelación (fojas 6468, 6521 y 6522).



# Tribunal Fiscal

N° 04267-1-2023

Que también constan en autos el correo de 7 de mayo de 2016 remitido por P-331 – Real Plaza Centro Cívico – a [redacted] coordinador de atención, notificando la recepción de productos con fecha de caducidad de 2 a 4 días, lo que afectaba la producción al tratarse de vegetales que eran para uso inmediato; la respuesta de este disculpándose por lo sucedido, así como el correo, de la misma fecha, de [redacted] señalando que investigarían lo sucedido; asimismo se aprecia correo de 25 y 26 de mayo de 2016 respecto a similares problemas con la caducidad de los productos y las indicaciones imperadas por Guillerma Fortini en relación con las personas a las que deben comunicarse tales incidentes a efectos de su solución (fojas 6257 a 6253).

Que se advierte que los medios probatorios presentados corresponden a las actividades de coordinaciones de uso y entrega de insumos, así como sobre la calidad de estos, los que constituyen un mínimo de evidencia que de manera razonable acredita la prestación efectiva de las actividades de la gerencia de producción y logística comprendidas en los servicios de administración, operación del negocio y mantenimiento.

- Gerencia de operaciones, que comprende las sublíneas de infraestructura, mantenimiento, calidad y desarrollo y administración; correspondiendo la primera las actividades de planificación, administración, supervisión y ejecución de proyectos, gestión en función al presupuesto de compras, el mantenimiento las actividades de planificación y programación de la revisión preventiva, reparación de averías en instalaciones y maquinarias e instalaciones diversas; la calidad y desarrollo comprende el determinar y dar seguimiento a los parámetros de calidad, así como asegurar un nivel óptimo en la producción y entrega de los productos; y la administración comprende la revisión y entrega de correspondencia de gerencia, programación de reuniones, envío de agendas e informes.

Que como sustento de las actividades antes señaladas la recurrente presentó, entre otros, cotizaciones remitidas a [redacted] analista de compras de infraestructura de SCR<sup>15</sup>, referidas a purificadoras de agua y estanterías de [redacted] y [redacted] 2016 y 2017, elaborado por [redacted] reporte con logo NGR del estatus de proyectos 2016 y 2017, elaborado por [redacted] subgerente de infraestructura, con el detalle de los locales Papa Johns, la fecha de inicio y término de la obra, el gestor, su estatus general, el estado del suministro de agua, gas, luz, instalación de equipos, importación menaje, etc. (fojas 4762 a 4791); cadena de correos electrónicos iniciados por [redacted] gerente general de [redacted] con fecha 23 de diciembre de 2016 dirigido a [redacted] Coordinador de mantenimiento [redacted]

[redacted] adjuntando el presupuesto del mantenimiento preventivo de Horno PD 740 de los diferentes locales de la recurrente, el resguardo de dicho horno y adjunto de [redacted] a [redacted] jefe de mantenimiento de [redacted] solicitándole su priorización; resguardo de dicho horno, entre otros, a [redacted] analista de compras de infraestructura, solicitándole la emisión de la orden de compra respectiva, correo de 28 de diciembre de 2016 remitido por esta última a [redacted] asistente de compras de infraestructura de SCR<sup>16</sup>, solicitándole proceder con la orden de compra al tratarse de un mantenimiento preventivo (fojas 4759 y 4760); cadena de correos electrónicos iniciados por [redacted] de [redacted] de 5 de mayo de 2016 dirigido a [redacted] coordinador de mantenimiento, remitiendo cotización relativa a la reparación de fuga de agua en el interior de Papa Johns – Real Plaza Arequipa; correo de respuesta de 5 de mayo de 2016 de Alejandro Rodríguez solicitando el resguardo del presupuesto; correo del 8 de mayo de 2016 de [redacted] a [redacted] entre otro, comunicándole el descuento concedido y el nuevo valor del servicio de reparación; correo del 9 de mayo de 2016 de [redacted] remitiendo cotización con ajuste, así como los datos de la razón social para la emisión de la orden de compra; correo del 23 de mayo de 2016 de [redacted] a [redacted] asistente de infraestructura, a Renato Cacán enviándole la Orden de Compra N° [redacted] por la

<sup>15</sup> De acuerdo a la planilla de Servicios Compartidos de Restaurantes proporcionada por la recurrente mediante su escrito ampliatorio de apelación (fojas 6488, 6651 y 6652).  
<sup>16</sup> De acuerdo a la planilla de Servicios Compartidos de Restaurantes proporcionada por la recurrente mediante su escrito ampliatorio de apelación (fojas 6489, 6651 y 6652).  
<sup>17</sup> De acuerdo a la planilla de Servicios Compartidos de Restaurantes proporcionada por la recurrente mediante su escrito ampliatorio de apelación (fojas 6489, 6651 y 6652).  
<sup>18</sup> De acuerdo a la planilla de Servicios Compartidos de Restaurantes proporcionada por la recurrente mediante su escrito ampliatorio de apelación (fojas 6489, 6651 y 6652).



# Tribunal Fiscal

N° 04207-1-2023

reparación de la filtración en el local de Papa Johns de Arequipa (fojas 4742 a 4744/vuelta).

Que asimismo, presentó, entre otros, los comens remitidos por el gerente de servicio al cliente de [redactado], de 22 de abril de 2016 impartiendo instrucciones respecto a los reclamos de clientes por los tiempos de atención, solicitando mejorar la comunicación para garantizar la eficiencia, para lo cual compartió con los destinatarios del comens los indicadores de quejas, y los de 26 y 27 de julio, 1, 7 y 8 de agosto de 2016 intercambiados entre [redactado] y [redactado].

Que acerca de una queja de servicio reportada por un cliente, en la que se aprecia el seguimiento al caso y las acciones de solución dispuestas (fojas 4554, 4600/vuelta a 4801).

Que conforme se aprecia los medios probatorios presentados corresponden a las actividades de infraestructura, mantenimiento, calidad y desarrollo, los que constituyen un mínimo de evidencia que de manera razonable acredita la prestación efectiva de las actividades de la gerencia de operaciones comprendidas en los servicios de administración, operación del negocio y gerenciamiento.

- Servicios compartidos, que comprenden las subáreas de marketing (realización de campañas e iniciativas de marketing, seguimiento y gestión de redes sociales, entre otros) y gerencia (liderar el proceso de planeamiento estratégico de la compañía, establecer objetivos y metas específicas, diseñar planes de acción a corto, mediano y largo plazo, entre otros, habiendo indicado la recurrente que la subárea de gerencia se encuentra conformada por las gerencias de aplicaciones, auditorías, call center, copres, contabilidad, infraestructura, operaciones y soporte, planeamiento financiero, servicio al cliente y gerente general).

Que como sustento de las actividades antes señaladas la recurrente presentó, entre otros, el comens de 22 de agosto de 2016 (fojas 4595 a 4598) cursado por el gerente de servicio al cliente, remitiendo un plan de acciones para mejorar la actuación de servicio, entre otros, de Papa Johns, en el cual se identifican 3 problemas, solicitando el apoyo de los destinatarios del comens para completar las acciones a tomarse respecto del tercer problema (falta de disponibilidad del producto).

Que adicionalmente se aprecia en autos (fojas 1 a 6) copia del Acta de Sesión de Directorio de [redactado] de 15 de setiembre de 2016 en la que se deja constancia de la participación de [redactado] como representante de [redactado].

Que [redactado] Gerente General de la sociedad, constando en el punto 5 de la agenda que el indicado representante, entre otro, presentó a los directores el plan de acción de la sociedad, el que estaba compuesto por tres ejes: (i) contable, (ii) de gestión y auditoría, y (iii) refinanciamiento, consignándose el detalle de tales planes, el que fue aprobado por el directorio, apreciándose también copia del Acta de Junta General de Accionistas de [redactado] de 20 de setiembre de 2016, interviniendo también el procatado [redactado] como representante de [redactado].

Que [redactado] Gerente General de la Sociedad, así como la certificación realizada por éste, en su calidad de representante de la procatada empresa, de que las personas que aparecen mencionadas como accionistas<sup>11</sup> en la introducción del Acta de Junta General de Accionistas antes referida eran efectivamente tales, ello en cumplimiento de lo dispuesto por la Primera Disposición Complementaria del Decreto Supremo N° 006 2013-JUS (fojas 7 a 18).

Que tal como se indicó precedentemente, mediante Contrato de Operación y Gerenciamiento celebrado por [redactado] y la recurrente el 13 de setiembre de 2013 (fojas 462 a 508) las partes acordaron encomendar la primera, denominada Operador Gerente, el derecho exclusivo de la administración y operación del negocio y el gerenciamiento de la recurrente por riesgo y cuantía de aquél, con sujeción a los términos y condiciones del referido contrato.

Que conforme a lo dispuesto por el artículo 162 de la Ley General de Sociedades, Ley N° 29887, la administración de la sociedad está a cargo del directorio y de uno o más gerentes, salvo por lo dispuesto

<sup>11</sup> De acuerdo a la planilla de Servicios Compartidos de Restaurantes proporcionada por la recurrente respecto su sustrato acreditatorio de apelación (fojas 0408, 8021 y 8022).

<sup>12</sup> En la citada Acta se mencionan como accionistas de [redactado] [redactado] y [redactado] (foja 18).



# Tribunal Fiscal

N° 04297-1-2023

en el artículo 247<sup>19</sup> (directorío facultativo).

Que de acuerdo con el artículo 185 de la citada ley, la sociedad cuenta con uno o más gerentes designados por el directorío, salvo que el estatuto reserve esa facultad a la junta general. Cuando se designe un solo gerente este será el gerente general y cuando se designe más de un gerente, debe indicarse en cuál o cuáles de ellos recae el título de gerente general. A falta de tal indicación se considerará gerente general al designado en primer lugar; mientras que conforme con los numerales 1, 2 y 8 del artículo 188 salvo disposición distinta del estatuto o acuerdo exprese de la junta general o del directorío, se presume que el gerente general goza de las atribuciones de celebrar y ejecutar los actos y contratos ordinarios correspondientes al objeto social, de representar a la sociedad, con las facultades generales y especiales previstas en el Código Procesal Civil y las facultades previstas en la Ley de Arbitraje y de actuar como secretario de las juntas de accionistas y del directorío.

Que de acuerdo al artículo 160 de la ley en comentario, cuando se designe gerente a una persona jurídica esta debe nominar a una persona natural que la represente al efecto, la que estará sujeta a las responsabilidades señaladas en el Capítulo II de la Ley General de Sociedades, sin perjuicio de las que correspondan a los directores y gerentes de la entidad gerente y a ésta.

Que de la evaluación en conjunto de la documentación antes reseñada, se tiene que esta da cuenta de la decisión de la recurrente de designar como su gerente general a

lo que encuentra sustento en las disposiciones societarias, nominándose, además, a la persona natural que representaría a esta en su designación como gerente, en cumplimiento de lo establecido por la Ley General de Sociedades, designación que fue informada a la SUNAT quien figura como apoderado de la recurrente desde el 1 de julio de 2016, de acuerdo al Comprobante de Información Registrada obrante en autos (faja 6432); que asimismo da cuenta que el cargo de gerente general se ejecutó en los hechos, a través del ejercicio de las atribuciones de gerente general por parte de

, por intermedio de actuando como secretario de las juntas de accionistas y de directorío, lo que acredita la efectiva prestación del servicio de gerenciamiento acordado con aquella.

Que en tal orden de ideas, se establece que la recurrente aportó un mínimo de elementos de prueba que acreditan en forma suficiente la efectiva prestación de los servicios de gerenciamiento y que, por consiguiente, las facturas emitidas por dicho servicio sustentan su derecho a la deducibilidad del gasto, conforme al criterio establecido por este Tribunal en las Resoluciones N° y

Que teniendo en cuenta lo expuesto, corresponde levantar el reparo relacionado con los servicios contratados por la recurrente a al haberse verificado su prestación efectiva, y reosar la resolución apelada en dicho extremo.

Que estando al sentido del fallo, carece de relevancia referirse a los demás medios de prueba presentados por la recurrente.

## RESOLUCIONES DE DETERMINACIÓN N° Y

Que del Anexo N° 1 a las Resoluciones de Determinación N° y (fojas 3850 a 3853), se aprecia que fueron emitidas por tasa adicional del 4.1% del Impuesto a la Renta, por los períodos de octubre y diciembre de 2016, por los reparos e importes que se detallan a continuación:

Resolución de Determinación	Período	Reparo	Importe de reparo S/	Tasa del 4.1% S/	Foja
	10/2016	Gastos no sustentados fehacientemente por el servicio de intermediación online de pedidos	67 172,00	2 754,00	3850

<sup>19</sup> Artículo 247.- Directorío facultativo. En el pacto social o en el estatuto de la sociedad se podrá establecer que la sociedad no tiene directorío. Cuando se determine la no existencia del directorío todas las funciones establecidas en esta ley para este órgano societario serán ejercidas por el gerente general.



# Tribunal Fiscal

N° 04297-I-2023

12-2015	Gastos no sustentados fehacientemente por el servicio de intermediación y gerenciamiento	2 064 622,00	105 700,00	3500
---------	--	--------------	------------	------

Que el inciso g) del artículo 24-A de la Ley del Impuesto a la Renta, aplicable al caso de autos, señala 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 al producirse la fiscalización respectiva 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 gasto e ingresos no declarados, siendo que el impuesto a aplicarse sobre estas rentas se regula en el artículo 55 de dicha ley.

Que el artículo 55 de la citada ley, modificado por la Ley N° 30298<sup>20</sup>, establece que el impuesto a cargo de los perceptores de rentas de tercera categoría domiciliados en el país se determinará aplicando la tasa del 20% sobre su renta neta y que las personas jurídicas se encuentren 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° 096-2004-EF, señala que a efectos del inciso g) del artículo 24-A de la ley, constituyen rentas 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 íntimos al negocio, los gastos de cargo de los accionistas, participacionistas, titulares y en general socios o asociados que son asumidos por la persona jurídica; asimismo, reúnen la misma calificación, entre otros, los gastos sustentados por comprobantes de pago falsos, constituidos por aquellos que reuniendo los requisitos y características formales señalados en el Reglamento de Comprobantes de Pago son emitidos, entre otras situaciones, cuando el documento es utilizado para acreditar o respaldar una operación inexistente.

Que en las Resoluciones N° \_\_\_\_\_ y \_\_\_\_\_, entre otras, este Tribunal ha señalado que no todas las sumas o entregas que constituyan renta gravable de la tercera categoría para efectos 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 en la Resolución N° \_\_\_\_\_ se ha señalado que el reparo por operaciones no fehacientes efectuado con arreglo a ley implica egresos no susceptibles de posterior control, por lo que la aplicación de la tasa adicional del 4,1% sobre tal reparo se encuentra amparada a ley. En la misma línea, se aprecian las Resoluciones N° \_\_\_\_\_ y \_\_\_\_\_, entre otras.

Que en el presente caso, toda vez que la Resolución de Determinación N° \_\_\_\_\_ correspondiente al periodo octubre de 2010, fue emitida por el reparo a los gastos no sustentados fehacientemente por el servicio de intermediación online de pedidos, el cual ha sido confirmado en la presente instancia y dado que son sumas cargadas al gasto, no advirtiéndose que sean susceptibles de control posterior al no ser posible determinar su verdadero destino, resultando correcto considerarlos como dividendos presuntos de conformidad con el numeral 6 del artículo 13-B del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta –según el cual son gastos que califican como disposición indirecta de renta no susceptible de posterior control tributario otros gastos cuya deducción sea prohibida de conformidad con la ley, siempre que implique una disposición de renta no susceptible de control tributario–, por lo que procede aplicar a tales gastos la tasa adicional del 4,1%, debiendo confirmarse la apelada en este extremo.

<sup>20</sup> Publicado en el Diario Oficial "El Peruano" el 31 de diciembre de 2014 y vigente desde el 1 de enero de 2015.



# Tribunal Fiscal

Nº 04297-1-2023

Que en cuanto a la Resolución de Determinación N° \_\_\_\_\_, correspondiente al periodo diciembre de 2016, en vista que fue emitida por el reparo a los gastos no sustentados fehacientemente por el servicio de administración y gerenciamiento, el cual ha sido revocado en la presente instancia, procede resolver en igual sentido y, en consecuencia, corresponde revocar la apelada en este extremo y dejar sin efecto la Resolución de Determinación N° \_\_\_\_\_.

Que respecto a los argumentos de la recurrente vinculados a que en el presente caso se acreditó el destino de los desembolsos vinculados a los reparos que cuestionan la fehacencia, corresponde indicar que de acuerdo a la evaluación hecha en la presente instancia, en el caso del reparo a los gastos no sustentados fehacientemente por el servicio de intermediación online de pedidos este no fue desvirtuado con la documentación presentada, siendo que los gastos no fehacientes contienen una disposición indirecta de renta no susceptible de un posterior control tributario, pues al no haberse acreditado los desembolsos con la documentación correspondiente resulta imposible determinar el verdadero destino de la erogación efectuada y, por tanto, efectuar un posterior control tributario.

Que en tal sentido, las Resoluciones N° \_\_\_\_\_ citadas por la recurrente no son aplicables, toda vez que en el presente caso no fue sustentada la fehacencia del gasto del servicio de intermediación online de pedidos, por lo que dicho gasto no fue susceptible de posterior control tributario y resulta aplicable la tasa adicional de 4.1%.

## RESOLUCIÓN DE MULTA N° \_\_\_\_\_

Que la Resolución de Multa N° \_\_\_\_\_ (fojas 3947 y 3948) fue emitida por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, sobre la base de la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2016, contenida en la Resolución de Determinación N° \_\_\_\_\_.

Que el numeral 1 del artículo 178 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, antes de la modificación dispuesta mediante Decreto Legislativo N° 1311, prevé que constituye infracción no incluir en las declaraciones ingresos y/o remuneraciones y/o retribuciones y/o rentas y/o patrimonio y/o actos gravados y/o tributos retenidos o percibidos, y/o aplicar tasas o porcentajes o coeficientes distintos a los que les corresponde en la determinación de los pagos a cuenta o anticipos, o declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias en las declaraciones, que influyan en la determinación de la obligación tributaria; y/o que generen aumentos indebidos de saldos o pérdidas tributarias o créditos a favor del deudor tributario y/o que generen la obtención indebida de notas de crédito negociables u otros valores similares.

Que toda vez que el indicado valor se sustenta en los reparos efectuados a la renta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2016 contenidos en la Resolución de Determinación N° \_\_\_\_\_, algunos de los cuales están siendo confirmados y otro está siendo revocado, corresponde emitir similar pronunciamiento, correspondiendo revocar la apelada en este extremo a fin que la Administración efectúe la reliquidación correspondiente.

Que acerca de lo indicado por la recurrente en el sentido que la conducta que se le atribuye no se encuentra tipificada como infracción por el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, debido a que no cuenta con el requisito indispensable del tipo de infracción del dolo o intención, tratándose de un caso excepcional en el que la objetividad no basta para aplicar la sanción, conforme con lo establecido por la sentencia de Casación N° 1731-2007 LIMA y la sentencia recaída en el Expediente N° \_\_\_\_\_, emitida por la Sala Civil de la Corte Suprema de Justicia de la República, debe señalarse que el artículo 166 del Código Tributario dispone que las infracciones se determinan en forma objetiva y la infracción acotada sanciona el incumplimiento de la obligación formal de presentar las declaraciones tributarias consignando en ellas datos reales y correctos, lo 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° \_\_\_\_\_, entre otras, no se requiere para su configuración que la Administración pruebe el dolo o culpa de los contribuyentes, ni su intención dirigida a perjudicar los intereses del fisco, ya que esta no es relevante para la configuración de la infracción, de conformidad con el criterio recogido, entre otras, en las Resoluciones N° \_\_\_\_\_ y \_\_\_\_\_, debiendo anotarse que la Sentencia de Casación N° 1731-2007 LIMA y la sentencia



# Tribunal Fiscal

N° 04207-I-2023

recalca en el Expediente N° , citadas por la recurrente, tienen efecto únicamente para las partes involucradas, por lo que no resultan aplicables al caso de autos.

Que sobre la inobservancia del procedimiento sancionador previo regulado en el artículo 234 de la Ley del Procedimiento Administrativo General<sup>21</sup> corresponde señalar que la Norma D, del Título Preliminar del Código Tributario solo permite la aplicación supletoria de normas distintas a las tributarias en lo no previsto por dicho código o en otras normas tributarias, en tanto no se los opongan ni las desnaturalicen<sup>22</sup>; en tal sentido, existiendo normas específicas que regulan la determinación de infracciones y sanciones tributarias contempladas en el estudio código, no procede aplicar el procedimiento sancionador previo regulado en la Ley del Procedimiento Administrativo General, tal como se ha señalado en la Resolución N° 11360-0-2015, entre otras, por lo que no resulta atendible la nulidad de la resolución de multa alegada por aquella.

Que en cuanto a lo alegado por la recurrente respecto a que la Quinta Disposición Complementaria Final del Decreto Legislativo N° 1311 carece de validez constitucional, se debe indicar que este Tribunal carece de facultades para pronunciarse acerca de la inconstitucionalidad de los mismos, conforme al criterio establecido por el Tribunal Constitucional mediante sentencia de 18 de marzo de 2014, recalca en el Expediente N° en la que dejó sin efecto el precedente vinculante contenido en su sentencia recaída en el Expediente N° , conforme con el cual se autorizó a los tribunales administrativos a ejercer control difuso en sede administrativa.

Que el informe oral se realizó con la sola asistencia del representante de la Administración, según se verifica de la constancia que obra en autos (foja 0800).

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

## RESUELVE:

**REVOCAR** la Resolución de Intendencia N° de 24 de marzo de 2021 en los extremos referidos al reparo a los gastos no sustentados fehacientemente por el servicio de administración y gerenciamiento, la Resolución de Multa N° , debiendo la Administración proceder conforme a lo señalado en la presente resolución; **REVOCARLA** en el otorgo referido a la Resolución de Determinación N° , la que se **DEJA SIN EFECTO**; y **CONFIRMARLA** en la demás que contiene.

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

**ZÚÑIGA DULANTO**  
VOCAL PRESIDENTA

**MEJÍA NINACONDOR**  
VOCAL

**CHIPOCO SALDÍAS**  
VOCAL

Huertas Valledares  
Secretaría Relatora (a)  
CHS/MWPA/mrb

**Nota:** Documento firmado digitalmente

<sup>21</sup> Actualmente recoge en el artículo 234 del Texto Único Ordenado de la Ley N° 27444, aprobado por Decreto Supremo N° 004-2019-JUS.

<sup>22</sup> En el mismo sentido, el numeral 2 del artículo 11 del Título Preliminar de la Ley N° 27444, antes de la modificación dispuesta por el Decreto Legislativo N° 0372, publicado el 21 de diciembre de 2018, dispone que los procedimientos especiales creados y regulados como tales por ley expresa, atendiendo a la singularidad de la materia, se rigen supletoriamente por dicha ley en aquellos aspectos no previstos y en los que no existan citas expresas de modo distinto.