

Tribunal Fiscal

N° 02160-4-2023

EXPEDIENTE N° : 18738-2015
INTERESADO :
ASUNTO : Impuesto a la Renta y Multa
PROCEDENCIA : Lima
FECHA : Lima, 17 de marzo de 2023

VISTA la apelación interpuesta por , con RUC N° contra la Resolución de Intendencia N° de 15 de mayo de 2015, 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° girada por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2011 y la Tasa Adicional de 4,1% del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2011, y la Resolución de Multa N° emitidas por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario.

CONSIDERANDO:

Que en el caso de autos se tiene que mediante Carta N° y Requerimiento N° de fojas 6321 y 6551, notificados el 9 de octubre de 2013, de foja 6322, la Administración inició a la recurrente un procedimiento de fiscalización definitiva por el Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2011, como consecuencia del cual se emitieron los siguientes valores:

- Resolución de Determinación N° , por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2011, por reparos a la renta neta imponible del citado tributo y ejercicio por los siguientes conceptos: (i) Gastos por la prestación de servicios no fehacientes, por S/ 495 510,00; (ii) Provisiones sin sustento, por S/ 254 412,00; y (iii) Diferencias entre los gastos de personal declarados en el PDT 670 Renta Anual 2011 y los PDT 601 Planilla Electrónica del ejercicio 2011, por S/ 493 607,00¹, de fojas 6719 a 6760.
- Resolución de Multa N° , por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, vinculada al Impuesto a la Renta del ejercicio 2011, de fojas 6761 y 6762.
- Resoluciones de Determinación N° a 012-003-0051569, por la Tasa Adicional de 4,1% del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2011, de fojas 6699 a 6718.

Que considerando ello, la materia controvertida consiste en determinar si los citados valores se encuentran conformes a ley.

1. MEDIOS PROBATORIOS

Que la recurrente sostiene que cumplió con cancelar las deudas originadas en el procedimiento de fiscalización, referentes a la Tasa Adicional de 4,1% del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2011 y a la sanción de multa impugnada, y que el valor emitido por el Impuesto a la Renta fue girado por saldo a favor; en ese sentido, procede que se merite la documentación presentada en el procedimiento

¹ Según se da cuenta en el Anexo N° 2 a la Resolución de Determinación N° de fojas 6757 y 6758, la Administración efectuó observaciones a la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2011, por (i) Provisiones sin sustento por S/ 136 314,00; (ii) Deducciones por vacaciones por S/ 24 138,00; (iii) Provisión por desvalorización de existencias no acreditadas por S/ 128 724,00; (iv) Gastos inherentes a rentas exoneradas por S/ 4 074,00; y (v) Agasajos y atenciones al personal no adicionados por S/ 17 328,00; las que fueron aceptadas por la recurrente con la presentación de la declaración jurada rectificatoria mediante el Formulario Virtual PDT 670 N° el 23 de setiembre de 2014, de fojas 6777 a 6783, por lo que tales extremos no son materia de grado.



Tribunal Fiscal

N° 02160-4-2023

contencioso tributario. Cabe indicar que mediante escrito de alegatos reitera lo señalado en su recurso de apelación.

Que por su parte, la Administración señala que al no haberse determinado importe a pagar en la Resolución de Determinación N° , sino saldo a favor del Impuesto a la Renta del ejercicio 2011, para la admisión de los medios probatorios solicitados en el procedimiento de fiscalización, conforme con la Resolución del Tribunal Fiscal N° 11160-8-2014 y el artículo 141 del Código Tributario, correspondía que la recurrente acreditara que la omisión a la presentación de dichos medios probatorios no se generó por su causa, por lo que al incumplir con ello no procedía que se merituaran los medios probatorios extemporáneos presentados.

Que sobre el particular, el artículo 141 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, aplicable al caso de autos, indicaba que no se admitirá como medio probatorio, bajo responsabilidad, el que habiendo sido requerido por la Administración durante el proceso de verificación o fiscalización no hubiera sido presentado y/o exhibido, salvo que el deudor tributario pruebe que la omisión no se generó por su causa o acredite la cancelación del monto reclamado vinculado a las pruebas presentadas actualizado a la fecha de pago, o presente carta fianza bancaria o financiera por dicho monto, actualizada hasta por 9 meses o 12 meses tratándose de la reclamación de resoluciones emitidas como consecuencia de la aplicación de las normas de precios de transferencia, posteriores a la fecha de la interposición de la reclamación.

Que en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 11160-8-2014, publicada en el diario oficial "El Peruano" el 4 de octubre de 2014, que constituye jurisprudencia de observancia obligatoria, se estableció el siguiente criterio:

"En los casos en los que no se haya determinado importe a pagar en el acto administrativo impugnado, a fin que la Administración Tributaria admita los medios probatorios presentados en la instancia de reclamación que, a pesar de haber sido requeridos, no fueron presentados en el procedimiento de verificación o fiscalización, corresponde exigir al deudor tributario el cumplimiento de lo previsto por el artículo 141° del Código Tributario.

Asimismo, en los casos en los que no se haya determinado importe a pagar en el acto administrativo impugnado, a fin que el Tribunal Fiscal admita los medios probatorios presentados en instancia de apelación, que habiendo sido requeridos por la Administración Tributaria, no fueron presentados en la etapa de reclamación, corresponde exigir al deudor el cumplimiento de lo previsto por el artículo 148° del Código Tributario.

A efecto de admitir medios probatorios en etapa de reclamación o de apelación que habiendo sido requeridos por la Administración en la etapa respectiva, no fueron presentados durante la fiscalización o verificación o en instancia de reclamación, según corresponda, únicamente puede exigirse al deudor tributario que acredite que la omisión no se generó por su causa".

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



Tribunal Fiscal

N° 02160-4-2023

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

Que conforme se ha señalado precedentemente, como consecuencia del procedimiento de fiscalización definitiva por el Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2011 la Administración emitió los valores impugnados; habiendo la recurrente formulado recurso de reclamación contra ellos el 17 de noviembre de 2014, de fojas 6665 a 6678, y mediante el escrito de 30 de diciembre de 2014, de fojas 7685 a 7707, presentó diversa documentación que obra de fojas 6814 a 7684, a fin de sustentar las observaciones contenidas en aquellos.

Que mediante la resolución apelada materia de autos, de fojas 7740 a 7743 vuelta, la Administración señaló que no correspondía que la documentación presentada por la recurrente mediante el referido escrito de 30 de diciembre de 2014 fuera valorada en instancia de reclamación, de conformidad con lo establecido por el artículo 141 del Código Tributario.

Que en efecto, no procedía que la documentación presentada en instancia de reclamación fuera merituada en esta última etapa, al no haberse acreditado los supuestos de excepción previstos por el artículo 141 del Código Tributario vigente en tal oportunidad, en concordancia con la Resolución N° _____ antes citada, tratándose de la Resolución de Determinación N° _____, que no contenía deuda a pagar.

Que ahora bien, mediante Acta de Reunión de Sala Plena N° 2019-28 de 12 de agosto de 2019, que contiene "Criterios referidos a la admisión y evaluación de medios probatorios en el procedimiento contencioso tributario cuando no se ha determinado importe a pagar en el acto administrativo impugnado", se estableció que tratándose de actos administrativos en los que no se determine importe a pagar, los medios probatorios que fueron requeridos en etapa de fiscalización que no fueron presentados por el sujeto fiscalizado, que posteriormente fueron ofrecidos en etapa de reclamación, pero no fueron evaluados por la Administración conforme con lo previsto por el artículo 141 del Código Tributario antes de la modificación prevista por el Decreto Legislativo N° 1421, y que posteriormente fueron ofrecidos en etapa de apelación, serán analizados por el Tribunal Fiscal.

Que asimismo, en la mencionada Acta de Reunión de Sala Plena N° 2019-28 se estableció que los medios probatorios extemporáneos ofrecidos en recursos de apelación presentados antes de la entrada en vigencia del Decreto Legislativo N° 1421 y que siguen pendientes de resolver, serán analizados por el Tribunal Fiscal.

Que toda vez que la Resolución de Determinación N° _____ no establece deuda a pagar, al haberse determinado saldo a favor, y a que se hace referencia a los medios probatorios en instancia de apelación, procede que este Tribunal los analice, de conformidad con lo dispuesto en la citada Acta de Reunión de Sala Plena.



Tribunal Fiscal

N° 02160-4-2023

Que del mismo modo, de acuerdo con lo dispuesto en la mencionada Acta de Reunión de Sala Plena, procede que este Tribunal analice los medios probatorios proporcionados en instancia de apelación, adjuntos al recurso de apelación de 4 de diciembre de 2015 y escrito ampliatorio de 18 de enero de 2016, de fojas 7751 a 7864 y 7988 a 8067.

Que asimismo, en cuanto a las Resoluciones de Determinación N° giradas por la Tasa Adicional de 4,1% del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2011, dado que la recurrente cumplió con cancelar la deuda contenida en aquellas, de fojas 7966 a 7979, corresponde que los medios probatorios presentados con los escritos antes mencionados, en relación con las observaciones contenidas en dichos valores, también sean evaluados por esta instancia.

2. RESOLUCIÓN DE DETERMINACIÓN N°

Que según se aprecia de los Anexos N° 2 y 5 a la Resolución de Determinación N° de fojas 6719 a 6753 y 6756 a 6758, la Administración reparó la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2011 por los siguientes conceptos: (i) Gastos por la prestación de servicios no fehacientes, por S/ 495 510,00; (ii) Provisiones sin sustento, por S/ 254 412,00; y (iii) Diferencias entre los gastos de personal declarados en el PDT 670 Renta Anual 2011 y los PDT 601 Planilla Electrónica del ejercicio 2011, por S/ 493 607,00.

2.1. Gastos por la prestación de servicios no fehacientes (S/ 495 510,00)

Que la recurrente sostiene que es una empresa dedicada a la fabricación de materiales de construcción, especialmente en base a fibro-cemento, yeso-cartón (drywall), accesorios y tanques de polietileno.

Que explica que forma parte del *Grupo Etex* de Bélgica, con presencia en diversos países, por lo que la fabricación de materiales se encuentra sujeta a supervisión e innovación constante con el fin de brindar soluciones y opciones en la industria de la construcción; por ello resultaba lógico que siendo parte del holding belga (*Etex Group*), mantenga con esta el continuo soporte y asesoría vinculada a materiales de construcción.

Que en esa línea, indica que en el año 2007 celebró con *Etex Group* el "Contrato de Suministro de Información, Asesoría en Marketing, Sistemas y Control de Calidad", a efecto que suministre información relacionada con materias primas utilizadas en la fabricación de materiales de construcción y sus continuas innovaciones, proporcionar instrucciones sobre los métodos o instalaciones más eficientes y modernas, supervisar los procesos de producción y control de calidad, dar a conocer nuevas estrategias de marketing sobre productos de materiales de fibro-cemento y asesorías en la utilización de un software financiero.

Que refiere que la Administración reparó los gastos por servicios prestados por *Etex Group* al no haberse acreditado la fehaciencia de estos, no obstante cumplió con presentar diversa documentación que demuestra que aquellos servicios fueron efectivamente realizados; y si bien los servicios a ser prestados por *Etex Group* se encontraban listados contractualmente, ello no implicaba que cada una de las prestaciones debían llevarse a cabo mensualmente, pues su ejecución dependía de las exigencias comerciales en la que se encontraba la empresa.

Que menciona que los servicios prestados por *Etex Group* tuvieron como propósito que la empresa cuente con los más altos estándares de calidad en la fabricación de materiales de construcción, llevando a cabo las prestaciones que el contrato señala, inclusive servicios adicionales, dependiendo de los requerimientos de la empresa, con el fin de continuar liderando el mercado de materiales en fibro-cemento en el país y en el exterior.

Que por tales consideraciones, concluye que de los medios probatorios proporcionados se acredita las prestaciones efectuadas por *Etex Group*; anotando que estando a que las operaciones materia de contrato se realizarían desde el exterior, resultaba lógico que el medio empleado más útil y fluido sean los correos electrónicos, los que deben evaluarse según el contenido de ellos y la documentación adjunta a estos.



Tribunal Fiscal

N° 02160-4-2023

Que mediante escrito de alegatos, reitera sus argumentos, e indica que el Tribunal Fiscal en reiterada jurisprudencia ha establecido que para acreditar la efectiva prestación de un servicio o el desarrollo de una operación, los contribuyentes deben mantener un mínimo razonable de medios probatorios que otorguen indicios razonables que se han efectuado, sin que resulte exigible la presentación de documentación que no es acorde con el concepto que se pretende sustentar o que sea excesiva, siendo que, en su caso, proporcionó documentación suficiente que de manera razonable acredita la fehaciencia de los gastos observados; la misma que debe ser evaluada de forma conjunta e integral. Cita a las Sentencias de Casación N° 04212-2010-Callao y 637-2011-Lima, emitidas por la Corte Suprema y a las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 12351-4-2013, 09240-8-2017, 04965-1-2020 y 20790-1-2012.

Que arguye que el ordenamiento jurídico admite como medios probatorios válidos a los correos electrónicos, siendo que en reiterada jurisprudencia el Tribunal Fiscal ha reconocido el valor probatorio de aquellos, por lo que deben ser valorados de manera conjunta y razonada con las demás pruebas que obren en el expediente. Cita a las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 04931-4-2019, 06739-4-2020, 06771-4-2020 y 11329-3-2016.

Que menciona que si bien en el contrato suscrito con *Etex Group* se incluyó una lista de servicios que potencialmente podían ser requeridos conforme con las necesidades que surgieran en el desarrollo de sus operaciones, ello no implicaba que existiese una obligación por parte de su proveedor de prestarle todos esos servicios, siendo que, de sostenerse lo contrario se estaría distorsionando la voluntad de ambas partes, así como el derecho a la libertad contractual, en virtud del cual se tiene la facultad de establecer libremente las condiciones y términos del contenido del contrato y forma de prestación. Añade que en el mencionado contrato tampoco se estableció que *Etex Group* sería la única que podía ejecutar el servicio, por lo que no existía ningún impedimento para que dicha empresa delegue a compañías extranjeras la entrega de determinada información en su nombre y bajo su autorización.

Que con relación a dicha operación con el mencionado proveedor, refiere que no presentó únicamente el comprobante de pago, el registro contable y el contrato, sino también documentación adicional como correos electrónicos, presentaciones en power point, actas, entre otros, que deben ser valorados de forma conjunta, debiendo considerarse que los correos electrónicos son razonablemente la herramienta más rápida y útil para recibir asistencia y asesoría, los cuales, dependiendo del tema en cuestión, contenían archivos adjuntos, los mismos que a su vez demuestran las coordinaciones efectuadas con su proveedor. Al respecto, añade que la documentación proporcionada no puede ser valorada de forma aislada, individual y sin tomar en cuenta el grado de conexidad.

Que por su parte, la Administración señala que la recurrente no ha proporcionado documentación que acredite de manera fehaciente la realización de los servicios detallados en el contrato celebrado con *Etex Group*, por lo que el reparo efectuado en el procedimiento de fiscalización se encuentra de acuerdo a ley.

Que mediante escrito de alegatos, reitera lo señalado en la resolución apelada, y añade que evaluó toda la documentación presentada por la recurrente a efecto de determinar si efectivamente se realizaron los servicios por *Etex Group*; siendo que los correos electrónicos presentados solo reflejan diversas coordinaciones efectuadas con *Etex Group*, empresas vinculadas del mismo grupo y otros proveedores, no obstante, aquellos no demuestran fehacientemente que se hubiesen prestado los servicios, tales como el suministro de información, asesoría de marketing, uso de software financiero, entre otros.

Que en el punto 1 del Anexo N° 5 a la Resolución de Determinación N° _____ de fojas 6739 a 6753, se observa que la Administración reparó la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2011 por gastos por la prestación de servicios no fehacientes, por la suma de S/ 495 510,00, sustentándose en los Requerimientos N° _____ y sus resultados, y señalando como base legal el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que en el punto 1 del Anexo N° 1 a los Requerimientos N° _____, de fojas 6339, 6455 y 6456, la Administración solicitó a la recurrente que con relación a los gastos registrados en la Cuenta 639000 por concepto de "Provisión Asist. Técnica" cumpla con presentar la documentación que



Tribunal Fiscal

N° 02160-4-2023

acredite, entre otros, la fehaciencia de estos o la efectiva prestación de los servicios, para lo cual debía proporcionar, entre otros, comprobantes de pago, informes, medios de pago, vouchers, comunicaciones comerciales, contratos, presupuestos, órdenes de servicio o de compra; siendo tales operaciones aquellas registradas con los Asientos CA89743 (S/ 41 625,00), Asiento CA89915 (S/ 41 505,00) y CA90241 (S/ 40 455,00) por el total de S/ 123 585,00, descritos en el Anexo N° 2 al Requerimiento N° 0122130002879, de fojas 6336 y 6337, así como los Asientos CA89685, CA89802, CA89861, CA89948, CA90013, CA90064, CA90085, CA90141 y CA90174 por el total de S/ 371 925,00, descritos en el Anexo N° 2 al Requerimiento N° 0122140002075, de foja 6454.

Que con escrito de 19 de agosto de 2014, de fojas 5222 a 5225, la recurrente señaló que los gastos se encuentran referidos a servicios prestados por *Etex Group*, empresa no domiciliada con sede en Bélgica, según el Contrato de suministro de información, asesoría en marketing, sistemas y control de calidad. Agregó que registra el servicio como provisiones mensuales juntamente con otros de *Etex Group*, debido a que esta empresa presta distintos servicios, como el de asistencia técnica, así como servicios prestados en el país y en el extranjero, adjuntando la documentación que sustenta los servicios que dicha empresa prestó.

Que en el punto 1.1.2 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° , de fojas 6326 a 6334, y el punto 1.1 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° , de fojas 6443 a 6452, la Administración dio cuenta de los descargos y de la documentación presentada por la recurrente, e indicó que de las provisiones de asientos mensuales proporcionados se observa que se registran con la glosa "Asistencia Técnica Monto Fijo 2", sin embargo de acuerdo con el punto 2 del "Contrato de Suministro de información, asesoría en marketing, sistemas, control de calidad, entre otros de índole administrativos"², los servicios descritos no se consideran como asistencia técnica, sin que hubiese presentado informes, comunicaciones comerciales, conformidad del servicio, u otra documentación que evidencie la prestación de los servicios que se describen en dicho contrato; así como tampoco demostró las coordinaciones realizadas para aprobar su participación en distintos eventos que permitan conocer nuevas estrategias de marketing.

Que agregó que a fin de acreditar un servicio, sea que este genere o no un resultado, debe contarse con los documentos generados a lo largo de su prestación, siendo que en el presente caso la recurrente no presentó medio probatorio al respecto; en ese sentido, concluyó que no acreditó la fehaciencia y/o realización de los servicios de *Etex Group*, procediendo a reparar los gastos registrados en la Cuenta 639000 por los siguientes importes: (i) La suma de S/ 123 585,00 por los gastos registrados como "Provisión Asist. Técnica" en los Asientos CA89743, CA89915 y CA90241, según describe en el Anexo N° 2 al Resultado del Requerimiento N° 0122130002879, de fojas 6323 y 6325; y (ii) La suma de S/ 371 925,00 por los gastos registrados como "Provisión Asist. Técnica" en los Asientos CA89685, CA89802, CA89861, CA89948, CA90013, CA90064, CA90085, CA90141 y CA90174, según describe en el Anexo N° 2 al Resultado del Requerimiento N° , de foja 6442; siendo el total del reparo el importe ascendente a S/ 495 510,00. Cabe anotar que ambos anexos aluden a que las operaciones materia de reparo se asocian a servicios de suministro de información, asesoría en marketing, sistemas y control de calidad, por los cuales la recurrente no proporcionó información que acredite su fehaciencia.

Que con posterioridad a los Resultados de los Requerimientos N° , la recurrente presentó el escrito de 28 de agosto de 2014, de fojas 5841 y 5842, en el que indicó que *Etex Group* presta un servicio integral y que para diferenciar el tipo de servicio los registra de manera separada según la naturaleza de estos; y explicó que tales servicios consisten en asistencia técnica, asesoría en marketing, asistencia en ventas, suministro de información referida a innovaciones y desarrollo en la industria, procesos de producción, instrucciones sobre instalaciones de métodos más eficientes, asesoría en la utilización de software financiero, y otros similares.

Que agregó que por los servicios prestados por la empresa , presentó documentación en la que mostraba correos electrónicos entre , por los siguientes motivos: (i) Asesoría en corrección de problemas en la utilización del software financiero y contable, así como por

² Celebrado entre Fábrica Peruana Eternit S.A. y Etex Group S.A. (*Etex Group*) el 1 de mayo de 2007.



Tribunal Fiscal

N° 02160-4-2023

errores de programación, de ingreso de datos al sistema, reporte de averías y otros; (ii) Asesoría en el manejo de software de almacenes; (iii) Envío de planillas contables y financieras para realizar los cierres manuales; (iv) Supervisión y asistencia en gestiones de venta, compra y administración de costos; (v) Consultas para la obtención de la certificación ISO 9001; (vi) Participación en capacitaciones en la sede de *Etex Group* sobre el manejo de materia prima; y (vii) Envío de pautas relacionadas con el control de calidad.

Que refirió que adicionalmente presentó documentación que acreditaba los servicios de capacitación en marketing (ETEX Management Program) y el brochure del evento, así como el certificado emitido a Manuel Marzullo Carranza, los manuales proporcionados por *Etex Group* para el uso del sistema *Etex Internet Quick Guide for Intranet Managers*, el sustento de las capacitaciones en sistemas ligeros de estructuras organizado por *Etex Group* prestadas en Argentina, y fotos por tales capacitaciones.

Que posteriormente, mediante los puntos 1 y 12 del Anexo N° 1 al Requerimiento N° , de fojas 6541 y 6546, emitido de conformidad con el artículo 75 del Código Tributario, la Administración comunicó a la recurrente las observaciones efectuadas en el punto 1.1.2 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° y el punto 1.1 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° por gastos por prestación de servicios no fehacientes por S/ 123 585,00 y S/ 371 925,00, respectivamente, a fin que realizara sus descargos.

Que con escrito de 4 de setiembre de 2014, de fojas 6177 a 6179, la recurrente indicó que en el contrato suscrito con *Etex Group* se pactó una serie de servicios, habiendo firmado dicho acuerdo hace varios años, y que en él se incluyó de manera general a una lista de servicios que podía requerir durante el desarrollo de sus actividades.

Que anotó que para la Administración solo cumplió con sustentar los servicios de asesoría en el área de sistemas en relación con la utilización del software financiero, proporcionando los manuales que permiten al personal de la recurrente utilizar determinados programas de este tipo, concluyendo que no se acreditó la fehaciencia de los servicios; sobre lo cual debe considerarse que cuando se firmó el contrato las partes acordaron incluir aquellos servicios que eventualmente podrían ser requeridos, con la finalidad de no tener posteriormente que incluir servicios adicionales no pactados en el contrato original.

Que destacó que en su escrito de 28 de agosto de 2014 presentó documentación referida a los servicios de capacitación en marketing para los productos de materiales de fibro-cemento, los manuales de *Etex Group* en los que se resume una guía para los gerentes de la empresa y puedan hacer uso del sistema *Etex Internet Quick Guide for Intranet Managers*, el sustento de capacitaciones en sistemas ligeros de estructuras y fotografías.

Que sin perjuicio de ello, mencionó que adicionalmente adjuntaba correos electrónicos de coordinación con funcionarios de *Etex Group* que demuestran lo siguiente: (i) La prestación de servicios vinculados con la recopilación y suministro de información relacionada con la compra de suministros, así como la información sobre la mejor selección y utilización de materias primas; (ii) La prestación de servicios consistentes en recopilar y proporcionar información e instrucciones sobre los métodos o instalaciones más eficientes y modernas para la protección ambiental y seguridad personal; (iii) La prestación de servicios de supervisión de los procesos de producción y control de calidad mediante pruebas, adjuntando la DUA de la exportación de las muestras; (iv) La prestación de servicios de recopilación y suministro de información periódica sobre las continuas innovaciones y el desarrollo de la industria de fabricación de materiales de fibro-cemento, así como las innovaciones y el desarrollo de la industria de fabricación de materiales de fibro-cemento; y (v) La prestación de servicios vinculados a proporcionar información sobre los métodos o instalaciones más eficientes y modernas para la protección ambiental y seguridad personal. Agregó que también presentaba correos por los servicios de asesoría en marketing.

Que en los puntos 1 y 12³ del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° , de fojas 6480 a 6484 y 6524 a 6538, la Administración dio cuenta de los descargos y de la documentación

³ En el punto 12 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° mismos que los desarrollados en el punto 1, de foja 6480.

se indica que los fundamentos son los



Tribunal Fiscal

Nº 02160-4-2023

presentada por la recurrente, realizando el análisis de la documentación presentada por la recurrente considerando los servicios a los que se obligó contractualmente *Etex Group*; a saber: (a) Recopilar y suministrar información relacionada con la compra, construcción, operación y mantenimiento de máquinas y equipos, así como la información sobre la mejor selección y utilización de materias primas; (b) Recopilar y suministrar información periódica sobre las continuas innovaciones y el desarrollo de la industria de fabricación de materiales de fibro-cemento, así como las innovaciones y evolución de nuevos productos de fibro-cemento; (c) Supervisar los procedimientos de producción y control de calidad mediante pruebas que se llevarán a cabo en las instalaciones de *Etex Group*; (d) Recopilar y proporcionar información e instrucciones sobre los métodos o instalaciones más eficientes y modernas para la protección ambiental y seguridad personal; (e) Realizar las coordinaciones necesarias para permitir la participación de Eternit en distintos eventos que le permitan conocer nuevas estrategias de marketing específicas para productos de materiales de fibro-cemento que le permitan poder afrontar las innovaciones del mercado; y (f) Asesoría en el área de sistemas en relación con la utilización de software financiero proporcionando aquellos manuales que permitan al personal de Eternit utilizar determinados programas de este tipo.

Que en cuanto a los *primeros cuatro servicios* señaló que si bien la recurrente presentó correos electrónicos, estos no resultaban suficientes para acreditar la prestación del servicio, anotando que por algunos correos no presentó su traducción. Precisó, en relación con el servicio descrito en el literal (a), que los correos proporcionados por la recurrente no son remitidos por [redacted], sino por [redacted] a nombre de la empresa [redacted], la misma que, según el Estudio de Precios de Transferencia del 2011, es una empresa vinculada con la cual la recurrente realiza transacciones de compra de repuestos y materia prima. Añadió, en cuanto al servicio descrito en el literal (d), que el correo meritado estaba referido a un video dirigido a promover el tema ecológico ambiental del fibro-cemento, el mismo que fue preparado para ser presentado a todas las empresas conformantes del grupo *Etex* a nivel mundial y no exclusivamente para la recurrente.

Que por el *quinto servicio* indicó que la recurrente presentó un correo de [redacted] (*Etex Group*) a Fernando Carriquiry (Eternit) por una invitación a un evento de Finanzas en Chile, sin evidenciar las coordinaciones para tal evento, siendo que el mismo se encuentra referido a un tema de finanzas y no de marketing; asimismo, presentó diversos correos que no resultaban suficientes para sustentar los servicios, y que otros correos no contaban con traducción. Anotó también que la recurrente presentó el certificado de participación de Manuel Marzullo Carranza⁴ por su participación en el curso denominado "Etex Management Programme 2011-2012" emitido por [redacted] y el brochure del curso, el que se encontraba en inglés; no obstante, por propia traducción, observó de la tabla de contenidos del curso, que se trataba de un curso "Programa de Gestión Integral" y no de una capacitación en marketing, siendo que de la página web de la institución donde se llevó a cabo aquel, se apreciaba que el curso era un "Programa de gestión" desarrollado por *Etex Group* y dictado en Vlerick Leuven Gent Management School, dirigido para profesionales de todo el grupo, por lo que no se trataba de un curso que permitiera conocer nuevas estrategias de marketing específicas para productos de materiales de fibro-cemento que permitieran, a la recurrente, poder afrontar las innovaciones del mercado.

Que sobre el *sexto servicio* refirió que la recurrente no proporcionó los manuales que permitieron a su personal utilizar el software financiero, y tampoco especificó las partes integrantes del software financiero, pues en los correos electrónicos proporcionados se observó asesoría y asistencia en el manejo de software relacionados con las áreas de producción, control de calidad y ventas.

Que de otro lado, mencionó que la recurrente no proporcionó informes de los servicios prestados, comunicación comercial, conformidad del servicio u otra documentación que evidencie la prestación de los servicios relacionados con la compra, construcción, operación, y mantenimiento de máquinas y equipos, así como la información sobre la mejor selección y utilización de materias primas, información periódica sobre las continuas innovaciones y el desarrollo de la industria de fabricación de materiales de fibro-cemento, así como las innovaciones y evolución de nuevos productos de fibro-cemento, información e instrucciones sobre los métodos o instalaciones más eficientes, señalados como objeto del contrato; tampoco demostró las coordinaciones realizadas para autorizar su participación en eventos que permitan conocer nuevas estrategias de marketing.

⁴ Jefe de Ventas de la recurrente.



Tribunal Fiscal

N° 02160-4-2023

Que asimismo, anotó que si bien la recurrente señaló que adjuntaba un correo en el que se confirmaba la participación de Francisco Lima (Eternit) en un curso de "Sistemas Ligeros" organizado por *Etex Group*, realizado en Argentina, así como el material de tal curso, dicha capacitación no sustentaba ninguno de los servicios señalados en el contrato, que son materia de análisis.

Que en ese sentido, concluyó que la recurrente no acreditó la fehaciencia de los servicios, por lo que mantuvo el reparo por S/ 495 510,00 (S/ 123 585,00 + S/ 371 925,00), según detalle de los Anexos N° 3 y 5 al Resultado del Requerimiento N° , de fojas 6475 y 6477.

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

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

Que según el criterio adoptado en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 01759-5-2003, una operación es no real o no fehaciente si alguna de las partes o el objeto de la transacción no existen o son distintos a los que aparecen consignados en los comprobantes de pago reparados.

Que en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 08052-10-2017 se ha indicado que de los criterios antes citados, se tiene que para que un comprobante de pago por adquisiciones o prestación de servicios pueda sustentar válidamente el costo de ventas o gasto, a efecto de determinarse el Impuesto a la Renta, aquel debe corresponder a una operación efectivamente realizada.

Que adicionalmente, este Tribunal en las Resoluciones N° ha anotado que un contrato escrito solo representa la instrucción o mandato para la adquisición de un bien o la obtención de un servicio, mas no acredita que este se haya realizado, asimismo solo evidencia un acuerdo de voluntades para su adquisición, pero no que se haya efectuado.

Que asimismo, en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 00120-5-2002 y 03708-1-2004, entre otras, se ha señalado que los contribuyentes deben mantener al menos un nivel mínimo indispensable de elementos de prueba que acrediten que los comprobantes que sustentan su derecho correspondan a operaciones reales. En la misma línea, este Tribunal, en las Resoluciones N° ha señalado que para determinar la fehaciencia de las operaciones realizadas por los deudores tributarios es necesario que, en principio, se acredite la realidad de las transacciones realizadas directamente con sus proveedores, las que pueden sustentarse, entre otros, con la documentación que demuestre haber recibido los bienes, tratándose de operaciones de compra de bienes, o -en su caso- con indicios razonables de la efectiva prestación de los servicios que señalan haber recibido.

Que a su vez, este Tribunal en las Resoluciones N° entre otras, ha establecido que si un reparo se origina en el hecho que un contribuyente no ha acreditado la realidad de las operaciones, le corresponde a este y no a la Administración la carga de la prueba, teniendo en consideración que el actuar de la Administración no se sustenta únicamente en observaciones o defectos detectados en los proveedores, sino básicamente en que el contribuyente, a quien corresponde la carga de la prueba, no ha acreditado la realidad de las operaciones.

Que de otro lado, en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 06368-1-2003 y 16784-10-2012, entre otras, se ha establecido que corresponde a la Administración efectuar la inspección, investigación y control de las obligaciones tributarias, con el objeto de determinar la certeza de las operaciones, siendo que para



Tribunal Fiscal

Nº 02160-4-2023

demostrar la hipótesis de que no existió operación real, es preciso que se investiguen todas las circunstancias del caso, actuando para tal efecto los medios probatorios pertinentes y sucedáneos siempre que sean permitidos por el ordenamiento tributario, valorándolos en forma conjunta y con apreciación razonada, de conformidad con el artículo 125 del Código Tributario, los artículos 162 y 163 de la Ley del Procedimiento Administrativo General y el artículo 197 del Código Procesal Civil.

Que de la norma citada y criterios expuestos se tiene que para sustentar válidamente la deducción de los costos y gastos para efecto del Impuesto a la Renta, estos deben corresponder a operaciones fehacientes, y asimismo, 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 según se advierte del Informe General de Fiscalización y Resumen Estadístico de Fiscalización, de fojas 6563 y 6574, la recurrente tiene como actividad principal la fabricación y comercialización de productos de fibrocemento y planchas planas.

Que de los Anexos N° 3 y 5 al Resultado del Requerimiento N° , de fojas 6475 y 6477, se aprecia que la Administración reparó los importes de S/ 123 585,00 y S/ 371 925,00, indicando que estos corresponden a operaciones por servicios de suministro de información, asesoría en marketing, sistemas y control de calidad, por los cuales la recurrente no proporcionó información que acredite su fehaciencia.

Que al respecto se tiene el "Contrato de Suministro de Información, Asesoría en Marketing, Sistemas y Control de calidad" de 1 de mayo de 2007, celebrado entre *Etex Group S.A.* y la recurrente, de fojas 387 a 389; el cual fue certificado por Jean-Luc Indekeu⁵ el 19 de junio de 2007, y legalizado ante el Consulado General del Perú en Bruselas el 25 de junio de 2007, de foja 386.

Que en la Cláusula Primera se estableció que *Etex Group* era una empresa belga con experiencia, entre otras áreas, en la fabricación de materiales de construcción en base a fibro-cemento o de materiales plásticos, contando para el cumplimiento de sus fines, con una organización e infraestructura integradas por profesionales especializados e instalaciones propias de alta tecnología, así como por profesionales en las áreas de marketing, procedimientos y sistemas especializados en la industria del fibro-cemento y plásticos, y con un banco de datos asociado a la tecnología que desarrolla; y que la recurrente era una empresa dedicada a la fabricación de materiales de construcción, especialmente a base de fibro-cemento.

Que en la Cláusula Segunda se estipuló que los servicios que proporcionaría *Etex Group* a favor de la recurrente serían los siguientes: **a.** Recopilar y suministrar información relacionada con la compra, construcción, operación y mantenimiento de máquinas y equipos, así como la información sobre la mejor selección y utilización de materias primas; **b.** Recopilar y suministrar información periódica sobre las continuas innovaciones y el desarrollo de la industria de fabricación de materiales de fibro-cemento, así como las innovaciones y la evolución de nuevos productos de fibro-cemento; **c.** Supervisar los procesos de producción y control de calidad mediante pruebas que se llevarán a cabo en sus instalaciones; **d.** Recopilar y proporcionar información e instrucciones sobre los métodos o instalaciones más eficientes y modernas para la protección ambiental y seguridad personal; **e.** Realizar las coordinaciones necesarias para permitir la participación de la recurrente en distintos eventos que le permitan conocer nuevas estrategias de marketing específicas para productos de materiales de fibro-cemento que le permitan poder afrontar las innovaciones del mercado; y **f.** Asesoría en el área de sistemas en relación con la utilización de software financiero, proporcionando aquellos manuales que permitan al personal de la recurrente utilizar determinados programas de este tipo.

Que en la Cláusula Tercera se indicó que realizaría en el exterior las acciones necesarias que le permitan recopilar y suministrar a la recurrente la información a que se refieren los literales a, b y d de la Cláusula Segunda; precisándose que los servicios se llevarían a cabo íntegramente en el exterior.

⁵ Notario de Bruselas, Bélgica.



Tribunal Fiscal

N° 02160-4-2023

Que en la Cláusula Cuarta se dispuso que la recurrente se obligaba a brindar a *Etex Group* la información necesaria que le sea solicitada para que pueda cumplir con las distintas obligaciones a su cargo previstas en el contrato.

Que como se advierte, las obligaciones a las que se comprometió en función del contrato señalado en los considerandos anteriores corresponden a: (i) Recopilar y suministrar información sobre la compra, construcción, operación y mantenimiento de máquinas y equipos, así como la mejor selección y utilización de materias primas; (ii) Recopilar y suministrar información sobre innovaciones, desarrollo y evolución de la industria de fabricación de materiales de fibro-cemento y de nuevos productos de fibro-cemento; (iii) Supervisar los procesos de producción y control de calidad mediante pruebas; (iv) Recopilar y proporcionar información e instrucciones sobre los métodos o instalaciones más eficientes y modernas para la protección ambiental y seguridad personal; (v) Coordinaciones para la participación en eventos sobre nuevas estrategias de marketing de productos de materiales de fibro-cemento; y (vi) Asesoría en el área de sistemas en el uso de software financiero; siendo que tales prestaciones se llevarían a cabo íntegramente en el exterior, para lo cual la recurrente debía proporcionar la información que *Etex Group* requiriera para cumplir con tales obligaciones, conforme se indica en el contrato antes mencionado.

Que en ese sentido, procede evaluar la documentación proporcionada por la recurrente en relación con las prestaciones a cargo de la empresa

Que al respecto, obra en autos diversa documentación generada entre personal de la recurrente y de la empresa *Etex Group*⁶, tal como:

- Correo electrónico de 9 de marzo de 2011, de foja 7613, en el que Ana Arriola remite a, entre otros, , 3 solicitudes de inversión de para la aprobación respectiva, los que obran de fojas 7609 a 7611; inversiones que correspondían a los Proyectos "Máquina rock and roll N° 5"⁸, "Instalación de nueva balanza de camiones y ampliación de puerta de despacho"⁹ y "Tanques de Polietileno de 10000L y 25000L"¹⁰.

⁶ Para lo cual debe considerarse los nombres y cargos de las personas que se describen en el siguiente cuadro:

N°	Nombre	Cargo o puesto	Empresa	Fojas
1		Gerente de Producción		591
2		Personal de ETERNIT		5166
3		Gerente General		472
4		Área de Marketing		7845
5		Gerencia Comercial		5168
7		Technical Director		7848
8		Director		7844
9		Jefe de Logística		7622
10		Technical Comercial Support		7565
11		Personal de EASA		7656
12		Personal de REDCO		8065
13		Personal de ETEX		7598 y 7938
14		Secretaria de José Manuel Martínez		7613
15		Área De Producción		7682
16		Managing Director - REDCO		1101

⁷ Siglas que corresponden a la recurrente, esto es,

⁸ Según se indica en la Inversión N° 08/11/C, de foja 7611, ello permitiría atender el requerimiento comercial para el presupuesto de ventas para el 2011.

⁹ Según se indica en la Inversión N° de foja 7610, ello permitiría una reducción de tiempos de despacho para la salida de camiones, dado que solo se contaba con una balanza, generándose cuellos de botella por falta de capacidad, considerando que los camiones deben realizar dos vueltas para completar el pesaje.

¹⁰ Según se indica en la Inversión N° de foja 7609, ello permitiría reemplazar los moldes por fatiga estructural (moldes en operación mayor a 900 horas), así como atender el incremento de la demanda de tanques industriales y mantener en stock moldes para reposición.



Tribunal Fiscal

N° 02160-4-2023

Al respecto, por medio del correo electrónico de 16 de marzo de 2011, de foja 7613, Marie-Christiane Verset¹¹ envía a Ana Arriola las solicitudes de inversión revisadas y aprobadas.

- Correo electrónico de 25 de mayo de 2011, de foja 7682, en el que Orlando Villalobos solicita a Jean Jasienski que, considerando que debe prepararse la solicitud de inversión para el manejo de agua y borras en la planta, revise la información que EASA debe enviarle, referida a los siguientes equipos: agitador de la cisterna principal, agitador de tanque de recuperación, bomba de cisterna principal, bomba de tanque de recuperación y triturador para la recuperación de borras frescas. Al respecto, con el correo electrónico de 31 de mayo de 2011, de fojas 7683 y 7684, Jean Jasienski responde a Orlando Villalobos enviando sus comentarios y observaciones sobre cada uno de los equipos mencionados y que se está en proceso de pedir cotizaciones, y concluye mencionando que con los valores estimados para dichos equipos se proceda a preparar la minuta de inversión. Asimismo, con el correo electrónico de 20 de julio de 2011, de foja 7684, Jean Jasienski remite nueva información de los equipos mencionados, a efecto que se agilice el asunto y solicita que se le informe del avance, así como de lo faltante para la finalización de la minuta de inversión.
- Correo electrónico de 26 de mayo de 2011, de fojas 7565 y 7566, en el que Juan Guillermo Lugo comunica a, entre otros, a Fernando Carriquiry, que sobre la información enviada relacionada con la revisión de los sistemas constructivos para viviendas de bajo costo y viviendas asequibles, se está realizando un análisis de las oportunidades estratégicas a considerarse; para lo cual solicita que se designe la persona con la que se realizaría las coordinaciones para canalizar necesidades y desarrollos. Al respecto, con el correo electrónico de 26 de mayo de 2011, Fernando Carriquiry consulta a Javier Dancuart quién podría ser dicha persona de contacto; respondiendo este último que debería ser el arquitecto Jaime Coronel, de foja 7566.
- Correo electrónico de 21 de octubre de 2011, de fojas 8064 a 8067, en el que comunica a, entre otros, sobre la recomendación de la empresa acerca del uso de "Al Hydroxide" en las formulaciones para "FC¹²", explicando que aquella requiere una minuciosa evaluación experimental y confirmación de las pruebas de los productos industriales, que la implementación sobre una recomendación adaptada a las formulaciones solo puede realizarse luego de una exitosa terminación en las diferentes fases de prueba de los tableros FC, y que es muy importante que las pruebas industriales sean preparadas, ejecutadas y seguidas con el mayor de los cuidados, estando la empresa lista para proporcionar soporte durante las pruebas industriales. Asimismo, se remite adjunto el documento relativo a la mencionada recomendación, que obra de fojas 8058 a 8063.

Posteriormente, con el correo electrónico de 25 de octubre de 2011, de fojas 8065 y 8067, remite a, entre otros, Alfonso Honorio, las conclusiones sobre el uso de "Al Hydroxide" en las formulaciones para "FC" y probables sustitutos, e informa que antes de modificar la formulación actual, se requiere de un extenso programa industrial de prueba, para lo cual sugería que se revise el informe de adjunto y señalar todos los aspectos que aplican a sus productos o que hayan podido ser omitidos, ya que un análisis detallado de la situación actual es de suma importancia a efecto de definir adecuadamente su programa de prueba industrial.

- Correo electrónico de 8 de noviembre de 2011, de foja 7775, en el que Orlando Villalobos envía a Alfonso Honorio el resumen de la *performance* de los fieltros Huyck que se utilizan en las líneas de ondulados, de foja 7774, en los cuales resaltan aquellos con una *performance* menor a las 140 horas de vida útil, anotando que de acuerdo con lo informado por el Ingeniero Jasienski, la inconsistencia de la permeabilidad de los fieltros y las deficiencias en el lavado con alta presión contribuyen al bajo rendimiento, siendo que en todo caso la cantidad de fieltros a reclamar serían 3 de PL2 y 7 de PL5.

¹¹ Secretaria de José Manuel Martínez.

¹² Alusión que corresponde a "Fibro-cemento".



Tribunal Fiscal

Nº 02160-4-2023

Ante ello, Juan Carlos Campos, con el correo electrónico de 14 de noviembre de 2011, adjunta el reclamo referido a los fieltros Huyck a Julie Matheis; sobre lo cual esta última remite la respuesta de ante el reclamo, de fojas 7776 y 7777, quienes indicaron que revisaron los registros de producción y que debía consultarse al área de producción el comportamiento de la máquina en marcha, siendo que este puede verse afectado por diferentes factores, como puede ser la mezcla, cilindros de tamiz, aspiradora, eficiencia o limpieza.

- Correo electrónico de 21 de octubre de 2010, de fojas 7848 y 7849, en el que Jean Jasienski remite a, entre otros, un artículo de en relación con el reciclado externo de rechazos FC a través de fábrica de cemento, lo que se recoge de una experiencia en Bélgica, e indica que conforme con lo conversado en varias oportunidades dicha forma de eliminar los rechazos puede ser más económica que el reciclado interno mediante molienda o co-molienda, invitando a que se explore ese camino en caso de su actividad.

Luego, el 4 de febrero de 2011, de foja 7849, indica a que luego de un tiempo obtuvo una respuesta de la empresa Cementos Lima sobre el tema de reciclado de rechazos, quienes señalaron que se encontraban investigando la información que le proporcionaron, no encontrando hasta ese momento suficiente evidencia para la toma de una decisión. Agrega que dicha empresa tiene conocimiento que la adición de residuos FC sirve para concretas pero no para cementeras, y desearían información más precisa sobre qué empresas cementeras han utilizado exitosamente estos residuos, y solicita que le consiga dichas referencias a fin que Cementos Lima se ponga en contacto con ellos.

Posteriormente, en el correo electrónico de 5 de febrero de 2011, de fojas 7849, 7850 y 7852, remite un correo a , comentándole que remitió a las plantas de FC en el extranjero el artículo en el que describía el reciclado en una planta de cemento en Bélgica, habiendo la recurrente contactado a la empresa Cementos Lima, quien tiene dudas acerca del reciclaje de materiales FC en su proceso, y le gustaría tener el contacto de fábricas de cemento en Bélgica que reciclan el material FC, para obtener mayor información sobre su experiencia, por lo que solicita los contactos con el fin de informar a la recurrente. Ante ello, el 10 de marzo de 2011, de fojas 7850 y 7852, responde indicando la situación de empresas de Bélgica y Alemania, y que gestionaría el contacto con las empresas que reciclan FC para atender lo solicitado; apreciándose, posteriormente, correspondencia entre y Carriquiry (correos de 15 de marzo y 19 y 20 de octubre de 2011), de foja 7851, sobre la información acerca de la reutilización de los residuos FC, a efecto de su actualización.

- Correo electrónico de 16 de junio de 2011, de foja 7593, en el que remite a, entre otros, el video doblado al español que el grupo desarrolló para promover el tema ecológico y ambiental del fibrocemento a nivel mundial; precisando que el video fue lanzado en 6 idiomas, y recientemente se lanzó en español, y que pueden incluirse los elementos corporativos que se consideren pertinentes; siendo que al respecto el 20 de junio de 2011, de foja 7593, Javier Dancuart remite a Fernando Carriquiry el video preparado por el grupo para promover el tema ecológico y ambiental del fibrocemento.
- Correo de 11 de octubre de 2011, de foja 8030, en el que remite a, entre otros, información que puede ser de relevancia, de foja 8031, remitida, a su vez, por el 5 de octubre de 2011, sobre la detección de contaminación por asbesto en residuos de construcción. Así se precisa que la posibilidad de detectar contaminación por asbesto en residuos de construcción es un elemento importante en el desarrollo del procedimiento de reciclaje, siendo que la falta de un método analítico no puede suponer un argumento contra el reciclaje de fibro-cemento y desperdicios de demolición, sin embargo aquel existe, para lo cual se ha financiado un estudio en la Universidad de Weimar que demuestra la factibilidad y confiabilidad de la detección de asbesto por equipos infrarrojo, el cual sería publicado, adjuntándose una pre-impresión de dicha publicación, que obra de fojas 8010 a 8028.



Tribunal Fiscal

N° 02160-4-2023

Que si bien un contrato escrito solo representa la instrucción o mandato para la obtención de servicios, y no acredita por sí solo que estos se hubiesen realizado, en el presente caso la recurrente ha presentado documentación adicional, como la glosada, en la que en su conjunto se aprecian las coordinaciones efectuadas entre las partes a fin de dar cumplimiento a los servicios a ejecutarse a cargo de *Etex Group* según el contrato antes mencionado, de cuya revisión se advierte que su contenido se encuentra vinculado a prestaciones que comprenden los servicios contratados, básicamente de suministro de información, lo que evidencia su ejecución, y permite concluir con certeza la acreditación de su efectiva prestación; debiendo considerarse que aquella interacción resultaba determinante a efecto de la ejecución de los servicios materia de contrato, en tanto que estos serían prestados desde el exterior sobre la base de las necesidades de la recurrente.

Que en efecto, contrariamente a lo sostenido por la Administración, del análisis conjunto de los medios probatorios presentados por la recurrente se advierte que esta cumplió con aportar elementos de prueba que de manera razonable permiten respaldar la efectiva prestación de los servicios reparados, de cuya evaluación conjunta y razonada se evidencia su efectiva realización; en ese sentido, estando a lo expuesto, corresponde levantar el reparo y revocar la resolución apelada en este extremo.

Que considerando la conclusión arribada, carece de relevancia pronunciarse sobre los demás alegatos de la recurrente dirigidos a cuestionar el mencionado reparo.

2.2. Provisiones sin sustento (S/ 254 412,00)

Que la recurrente sostiene que el presente reparo abarca la *Provisión por Gran Mantenimiento* por S/ 57 472,02 y la *Provisión por Honorarios* por S/ 196 940,00.

Que en cuanto al primero de ellos, denominado *Provisión por Gran Mantenimiento*, señala que presentó como sustento de los gastos, asientos contables, facturas, guías de remisión, actas de conformidad, órdenes de servicio y medios de pago.

Que por el segundo, denominado *Provisión por Honorarios*, explica que este a su vez implica el reparo a los gastos por operaciones con &
y

Que en cuanto a Concertum, refiere que no resulta congruente que se desconozca dicho gasto por no contar con el contrato de servicios, al haber presentado otros medios probatorios que acreditan la ejecución del servicio prestado, como correos electrónicos de 27 de mayo y 25 de marzo de 2011, por los cuales se adjunta el acta de la primera reunión de trabajo sostenida con los representantes de diversos ministerios y de la Sociedad Nacional de Industrias, así como un boletín que resume y explica el contenido de la Ley N° 29662, que prohíbe los asbestos anfíboles y regula el uso del asbesto crisotilo, respectivamente, siendo que si bien este último correo es enviado por su personal, tuvo como finalidad informar acerca del procedimiento de identificación y evaluación de cumplimiento de requisitos legales como consecuencia de los servicios que Concertum le prestaba, referentes al uso y utilización de asbesto en el marco de la citada ley.

Que con relación a Rodrigo, menciona que la Administración no puede desconocer el correo electrónico en el que se le remite el "Informe Comisión Técnica Multisectorial Ley Asbesto" y el certificado de prestación de servicios sobre los servicios legales prestados, pues con ellos se acredita su fehaciencia.

Que sobre, afirma que presentó correos electrónicos en los que se coordinaba la participación de su representante en la capacitación realizada por Lafarge en Francia, así como manuales de capacitación que evidencian que hubo una transferencia de conocimientos especializados por dicha empresa con el fin de asesorarla, adjuntando además correos electrónicos sobre coordinaciones entre su representante y el del proveedor, que demuestran que los gastos corresponden a servicios efectivamente prestados consistentes en asesoría sobre ingeniería, presupuesto, arquitectura y demás materias técnicas,



Tribunal Fiscal

N° 02160-4-2023

y si bien aquel no llegó a entregarle el estudio que señalaba el contrato suscrito, ha acreditado que recibió servicios de su parte.

Que mediante escrito de alegatos, reitera sus argumentos, y añade, en cuanto a la provisión por los honorarios de , que retuvo el 30% de la contraprestación, lo que ha sido reconocido por la Administración, lo que a su vez implica que el ente recaudador se ha dado cuenta que los servicios fueron brindados efectivamente por la citada empresa. Asimismo, detalla la documentación que proporcionó para acreditar la fehaciencia de dicha operación.

Que en cuanto a los servicios legales prestados por , refiere que con el correo electrónico de 16 de junio de 2011, se demuestra que el "Informe Comisión Técnica Multisectorial Ley Asbesto" fue elaborado por el citado proveedor, por lo que la fehaciencia del servicio brindado se encuentra acreditada. Repite que corresponde efectuar una valoración conjunta de toda documentación proporcionada y cita a la Resolución del Tribunal Fiscal N° 06739-4-2020 sobre el particular.

Que sostiene, por los servicios prestados por , que estuvieron relacionados a la Ley N° 29662 y que ha presentado diversa documentación que acredita fehacientemente el servicio prestado, tales como los correos electrónicos de 25 de marzo y 27 de mayo de 2011, y reitera que corresponde efectuar una valoración conjunta de toda documentación proporcionada.

Que arguye que la *Provisión por Gran Mantenimiento* se origina en la reclasificación de asientos contables de los centros de costos, redistribución de centros de costos, distribución de consumos internos y distribución de horas mantenimiento vinculados a gastos asociados a la producción, respecto de los cuales proporcionó los asientos contables, facturas, guías de remisión, actas de conformidad, órdenes de servicio y medios de pago.

Que añade que el Tribunal Fiscal en reiterada jurisprudencia ha establecido que para acreditar la efectiva prestación de un servicio o el desarrollo de una operación, los contribuyentes deben mantener un mínimo razonable de medios probatorios que otorguen indicios razonables que se han efectuado, sin que resulte exigible la presentación de documentación que no es acorde con el concepto que se pretende sustentar o que sea excesiva, siendo que, en su caso, proporcionó documentación suficiente que de manera razonable acredita la fehaciencia de los gastos observados; la misma que debe ser evaluada de forma conjunta e integral. Cita a las Sentencias de Casación N° 04212-2010-Callao y 637-2011-Lima, emitidas por la Corte Suprema y a las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 12351-4-2013, 09240-8-2017, 04965-1-2020 y 20790-1-2012.

Que arguye que el ordenamiento jurídico admite como medios probatorios válidos a los correos electrónicos, siendo que en reiterada jurisprudencia el Tribunal Fiscal ha reconocido el valor probatorio de aquellos, por lo que deben ser valorados de manera conjunta y razonada con las demás pruebas que obren en el expediente. Cita a las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 04931-4-2019, 06739-4-2020, 06771-4-2020 y 11329-3-2016.

Que por su parte, la Administración, en cuanto a la *Provisión por Gran Mantenimiento*, señala que la recurrente no acredita que el importe materia de reparo se haya reclasificado a una cuenta de activo, y con ello elimine su efecto en resultados del ejercicio.

Que en cuanto a la *Provisión por Honorarios*, que recoge a su vez el reparo a los gastos por operaciones con y Lafarge Platres S.A., refiere que la recurrente no presentó la documentación que sustente la efectiva prestación de los servicios que se describen en los comprobantes de pago emitidos por dichos proveedores.

Que del Anexo N° 2 a la Resolución de Determinación N° , de foja 6757, se tiene que la Administración reparó la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2011 por Provisiones sin sustento por el total de S/ 254 412,00.



Tribunal Fiscal

N° 02160-4-2023

Que del punto 2 del Anexo N° 5 a la mencionada resolución de determinación, de fojas 6727 a 6739, se aprecia que el importe de S/ 254 412,00 se compone de la siguiente manera: (i) *Provisión por Gran Mantenimiento* por S/ 57 472,02; y (ii) *Provisión por Honorarios* por S/ 196 940,00.

a) Provisión por Gran Mantenimiento (S/ 57 472,02)

Que en el punto 2.1 del Anexo N° 5 a la Resolución de Determinación N° , de fojas 6735 a 6738, se observa que la Administración reparó la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2011 por Provisión por Gran Mantenimiento por S/ 57 472,02, sustentándose en los Requerimientos N° y sus resultados, y señalando como base legal el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, entre otros.

Que en el punto 4 del Anexo N° 1 al Requerimiento N° , de fojas 6435 y 6436, la Administración solicitó a la recurrente que por la provisión denominada "Gran Mantenimiento", presente la documentación que sustente la fehaciencia de los gastos, describiendo aquellas operaciones en su Anexo N° 3, de foja 6421.

Que con escrito de 6 de agosto de 2014, de foja 4866, la recurrente señaló en relación con la aludida provisión, que registró los conceptos de reparación de techo, mantenimiento de transformadores, evaluación de sistemas, mantenimientos integrales, trabajos de pintura, servicio de podado de árboles, construcción de urinario, cohabitación y montaje de guarda para captación de polvos, reparación de pisos y almacenes, instalación de fluidores inoxidables para aceitadora, instalación de cabezales, instalación de celdas de carga, reparación de concreto, montaje de tuberías, válvulas y soporte, reparación de mástil de capas, fabricación de estructura de soporte de máquinas, reparación de reductor del sistema de traslación, fabricación de mecanismo ángulo de corte, fabricación e instalación de puertas contraplacadas, fabricación de accesorios, trabajo de ampliación de oficinas, suministro e instalación de motores, pintado de líneas peatonales, sardineles y ambientes diversos, equipos de transferencia de calor, montaje de tubería de alimentación de agua, fabricación e instalación de rampa y reubicación de escalera, recubrimiento y rectificado de rolo motriz, mantenimiento absorbente de cortadoras, arenado de estructuras metálicas, reparación del mecanismo del mezclador, fabricación de mesas de vacío en acero inoxidable, desmontaje por mantenimiento programado, mantenimiento de motores, mantenimiento de máquina, pintado con pintura epóxica, mantenimiento mecánico, mantenimiento de cabina carbonato, limpieza y mantenimiento de tanques, limpieza y mantenimiento de techo varios, montaje de cerco metálico, rebobinado motor de compresión, entre otros; así como consumos internos de repuestos para mantenimiento de maquinaria, y que adjuntaba los kárdex mensuales de las salidas de los consumos de repuestos y el historial del consumo total del almacén.

Que en el punto 4.1 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° de fojas 6399 a 6401, la Administración dio cuenta de los descargos y de la documentación presentada por la recurrente, y señaló que la recurrente realizó provisiones por el total de S/ 2 372 908,82 a la Cuenta 6869 – Otras Provisiones por el concepto de "Provisión Gran Mantenimiento".

Que anotó que la recurrente presentó el sustento de las provisiones de la siguiente manera: (i) PN (Comprobantes de Pago) por S/ 138 285,00; (ii) CP (Comprobantes de Pago) por S/ 1 348 364,00; (iii) OT (Consumos Internos de Repuestos) por S/ 664 082,00; y (iv) CI + Dist + Mant + Asiento por S/ 207 144,00.

Que en relación con el concepto "CI + Dist + Mant + Asiento" por S/ 207 144,00, refirió que la recurrente no sustentó documentariamente tales operaciones, por lo que al no acreditar fehacientemente los gastos, observó la suma de S/ 207 144,00.

Que con posterioridad al Resultado del Requerimiento N° , la recurrente presentó el escrito de 28 de agosto de 2014, de foja 5840, en el que indicó que el importe de S/ 207 144,00 estaba compuesto por siete facturas por adquisición de bienes y servicios, reclasificación de cuentas y consumos internos, y que adjuntaba cuadro explicativo de la dinámica contable y el detalle de las facturas con sus registros contables.



Tribunal Fiscal

N° 02160-4-2023

Que posteriormente, mediante el punto 4 del Anexo N° 1 al Requerimiento N° , de fojas 6544 y 6545, emitido de conformidad con el artículo 75 del Código Tributario, la Administración comunicó a la recurrente la observación efectuada en el punto 4 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° por provisiones no sustentadas por S/ 434 084,00, dentro de la cual se encontraba aquella relativa a la Provisión por Gran Mantenimiento por S/ 207 144,00, a fin que realizara sus descargos.

Que en el escrito de 4 de setiembre de 2014, de foja 6176, la recurrente reiteró lo señalado en su escrito de 28 de agosto de 2014.

Que en el punto 4 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° , de fojas 6511 a 6513, la Administración dio cuenta de lo señalado por la recurrente, e indicó que proporcionó el detalle de reclasificaciones de cuentas, factura por adquisición de bienes y consumos internos que sustenten el punto bajo análisis.

Que anotó que si bien presentó las Facturas N° (S/ 27 358,77) y 006-3568 (S/ 30 113,25) por el "Servicio de Mantenimiento de Compresor", su importe se encuentra en el reporte "Gastos diferidos para inversiones en curso" proporcionado por la recurrente, en el que, según manifestó, se encuentran los gastos a ser reclasificados a la cuenta de "Inversiones en curso", por lo que estos desembolsos no afectan a resultados. En ese sentido, concluyó que las Facturas N° 006-3582 y 006-3568 no deben formar parte del sustento de las provisiones de "Gran Mantenimiento", observándolas por el total de S/ 57 472,02.

Que el artículo 75 del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, establece que concluido el procedimiento de fiscalización o verificación, la Administración Tributaria emitirá la correspondiente resolución de determinación, resolución de multa u orden de pago, si fuera el caso, no obstante, previamente a la emisión de las resoluciones referidas, la Administración Tributaria podrá comunicar sus conclusiones a los contribuyentes, indicándoles expresamente las observaciones formuladas y, cuando corresponda, las infracciones que se les imputan, siempre que a su juicio la complejidad del caso tratado lo justifique; para lo cual, dentro del plazo que la Administración Tributaria establezca en dicha comunicación, el que no podrá ser menor a 3 días hábiles, el contribuyente o responsable podrá presentar por escrito sus observaciones a los cargos formulados, debidamente sustentadas, a efecto que la Administración Tributaria las considere, de ser el caso.

Que conforme con lo señalado por este Tribunal en diversas resoluciones, tales como las Resoluciones N° , el requerimiento de sustentación legal y/o documentaria respecto de las observaciones imputadas durante el transcurso del procedimiento de fiscalización y la comunicación de las conclusiones del procedimiento de fiscalización a que se refiere el artículo 75 del Código Tributario, constituyen actuaciones procedimentales de naturaleza distinta; toda vez que en la primera se comunica al contribuyente las observaciones detectadas durante el desarrollo de la fiscalización a efecto que este formule sus descargos presentando la sustentación legal y/o documentaria correspondiente, ejerciendo con ello su derecho de defensa; por el contrario, la segunda se circunscribe a poner en conocimiento del contribuyente las conclusiones a las que ha llegado la Administración como resultado de la fiscalización, a efectos que este, dentro del plazo otorgado, presente por escrito sus observaciones a los cargos formulados.

Que en tal sentido, el requerimiento notificado al amparo del artículo 75 del Código Tributario, solo puede estar referido a comunicar al contribuyente las conclusiones a las que ha llegado la Administración durante el procedimiento de fiscalización, a efecto de otorgarle un plazo para que pueda presentar por escrito sus observaciones a los cargos formulados adjuntando la documentación sustentatoria respectiva.

Que en el punto 2.1 del Anexo N° 5 a la Resolución de Determinación N° , de fojas 6735 a 6738, se aprecia que la Administración reparó la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2011 por Provisión por Gran Mantenimiento por S/ 57 472,02, detallando las conclusiones consignadas en el punto 4.1 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° y punto 4 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° , antes glosados.



Tribunal Fiscal

N° 02160-4-2023

Que asimismo, resulta oportuno mencionar que en la resolución apelada, de foja 7727 vuelta, la Administración dio cuenta que: "(...) en el Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° (...), el área acotadora reparó el importe total de S/ 57 472,00, que según lo sostenido por el recurrente corresponden a las Facturas N° y por concepto de servicios prestados por el proveedor Atlas Copco Peruana S.A. incluidos en la Provisión de Gran Mantenimiento, debido a que dichas operaciones, al tratarse de asientos contables de reclasificación de acuerdo al reporte denominado "Gastos diferidos para inversiones en curso", no debían formar parte de la Provisión por Gran Mantenimiento y por lo tanto no debían afectar los resultados del ejercicio."

Que ahora bien, como se observa de lo glosado anteriormente, de lo actuado en el procedimiento de fiscalización no se aprecia que la Administración hubiese requerido a la recurrente la sustentación relativa a la afectación a resultados de los desembolsos por las Facturas N° no obstante, es sobre la base de tal aspecto que fundamenta el reparo bajo análisis, al concluir en el Resultado del Requerimiento N° , emitido en virtud del artículo 75 del Código Tributario, que no debían formar parte del sustento de la Provisión por Gran Mantenimiento al no afectar a resultados, siendo que en el Resultado del Requerimiento N° inicialmente observó que la recurrente no acreditó fehacientemente los gastos al no sustentarlos documentariamente; en tal sentido, se tiene que el presente reparo no se encuentra debidamente sustentado¹³, por lo que corresponde levantarlo y revocar la resolución apelada en este extremo.

Que considerando la conclusión arribada, carece de relevancia pronunciarse sobre los demás alegatos de la recurrente dirigidos a cuestionar el mencionado reparo.

b) Provisión por Honorarios (S/ 196 940,00)

Que en el punto 2.2 del Anexo N° 5 a la Resolución de Determinación N° , de fojas 6727 a 6735, se observa que la Administración reparó la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2011 por Provisión por Honorarios por la suma de S/ 196 940,00, sustentándose en los Requerimientos N° y sus resultados, y señalando como base legal el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que en el punto 4 del Anexo N° 1 al Requerimiento N° , de fojas 6435 y 6436, la Administración solicitó a la recurrente que por la provisión denominada "Honorarios", presentara la documentación que sustentara la fehaciencia de los servicios, describiendo aquellas operaciones en su Anexo N° 4, de foja 6420.

Que con escrito de 6 de agosto de 2014, de fojas 4865 y 4866, la recurrente señaló que la provisión correspondía a gastos por servicios de asesoría legal prestados por

y (congreso), asistencia en estudios técnicos prestados por Lafarge Platres, honorarios de auditores por servicios prestados por Medina, Zaldívar, Paredes & Asociados, servicios de asesoría legal laboral de Carlos Guillermo Morales Morante y la elaboración de estudios técnicos por TPC Consulting.

Que en el punto 4.2 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° de fojas 6395 a 6398, 6400 y 6401, la Administración dio cuenta de los descargos y de la documentación proporcionada por la recurrente, señalando que no cumplió con sustentar documentariamente la fehaciencia de los siguientes gastos: (i) Factura N° 001-0016075 de Medina, Zaldívar, Paredes y Asociados por concepto de "Honorarios profesionales por la auditoría de los EEFF 2011", por S/ 30 000,00; (ii) Factura N° de por concepto de "Honorarios profesionales por Gestión profesional de intereses de acuerdo al contrato de fecha 15.04.2008", por S/ 15 000,00; (iii) Factura N° de por concepto de "Honorarios Profesionales", por S/ 47 090,00; y (iv) Factura N° de por concepto de "Engineering Assistance Studies", por S/ 134 850,00; por lo que procedió a observar tales gastos por el total de S/ 226 940,00.

¹³ En similar sentido se ha pronunciado este Tribunal en las Resoluciones N° .



Tribunal Fiscal

N° 02160-4-2023

Que con posterioridad al Resultado del Requerimiento N° _____ la recurrente presentó el escrito de 28 de agosto de 2014, de fojas 5838 a 5840, en el que indicó lo siguiente:

- En el caso de _____, que el gasto corresponde a servicios de auditoría financiera prestados durante el ejercicio 2011, el cual se devengó una vez que se emitió el informe final, lo que ocurrió en el ejercicio 2012, habiendo adicionado el importe correspondiente a dichos servicios en la declaración jurada del ejercicio 2011.
- En cuanto a _____ y Rodrigo, Elías & Medrano que, entre otros, correspondían a honorarios profesionales.
- _____, que celebró un contrato con dicha empresa¹⁴, con el propósito que le prestara servicios relacionados con la asesoría en materia de ingeniería, arquitectura y ejecución, a fin de realizar la instalación de una línea de producción de placas de yeso. Al respecto, agregó que presentó correos electrónicos de coordinación de la prestación del servicio, así como manuales, que sustentan su efectiva prestación.

Que posteriormente, mediante el punto 4 del Anexo N° 1 al Requerimiento N° _____ de fojas 6544 y 6545, emitido de conformidad con el artículo 75 del Código Tributario, la Administración comunicó a la recurrente la observación efectuada en el punto 4 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° _____, por provisiones no sustentadas por S/ 434 084,00, dentro de la cual se encontraba aquella relativa a la Provisión por Honorarios por S/ 226 940,00, a fin que realizara sus descargos.

Que con escrito de 4 de setiembre de 2014, de fojas 6174 a 6176, la recurrente reiteró lo señalado en su escrito de 28 de agosto de 2014, y agregó respecto a _____, que contrató sus servicios a fin que le brindaran asesoría legal respecto de la nueva Ley N° 29662, y que adjuntaba correos de coordinaciones con ambas empresas.

Que en el punto 4 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° _____, de fojas 6503 a 6511, la Administración dio cuenta de lo proporcionado por la recurrente, e indicó que cumplió con sustentar el gasto vinculado a _____, mas no así los correspondientes a Concertum y Lafarge Platres S.A.

Que con relación a _____, mencionó que la Factura N° 184 fue emitida por concepto de "Honorarios profesionales por Gestión Profesional de Intereses de acuerdo al contrato de fecha 15.04.2008", no habiendo la recurrente presentado dicho contrato, ni tampoco informes, comunicaciones comerciales, contratos, presupuestos u otros que correspondan a la naturaleza del gasto, siendo que solo proporcionó un correo electrónico de 27 de mayo de 2011 de Felipe Gutiérrez (Presidente Ejecutivo Concertum) a Fernando Carriquiry (Gerente General Eternit), en el que se envía un documento de título "Acta de 1ª reunión de trabajo Comisión Multisectorial, Ley N° 29662", emitido por el Ministerio de Salud – Dirección General de Salud Ambiental; por lo que no desvirtuó la observación formulada por el importe de S/ 15 000,00.

Que sobre _____, refirió que la Factura N° _____ y la Orden de Servicio N° 2011-19467 de 28 de febrero de 2011 aluden al concepto "Honorarios acuerdos comerciales Mercosur" por US\$ 17 000,00; por el que la recurrente solo presentó un correo electrónico de 16 de junio de 2011 de _____ a Fernando Carriquiry (Gerente General Eternit), en el que se remite un informe de 9 de junio de 2011 sobre las facultades de la Comisión Multisectorial creada por la Ley N° 29662, no habiendo proporcionado contrato, presupuesto, medio de pago u otros que correspondan a la naturaleza del gasto; por lo que no desvirtuó la observación por la suma de S/ 47 090,00.

¹⁴ Preciso que Lafarge Platres S.A. se dedicaba a la fabricación de productos y estructuras de yeso.



Tribunal Fiscal

N° 02160-4-2023

Que por _____, indicó que la recurrente presentó el comprobante de pago N° _____ por el monto de US\$ 50 000,00 y el Contrato de Asistencia Tecnológica Industrial, observando que no proporcionó el estudio ni los componentes del estudio a los que alude el contrato.

Que agregó que presentó también correos electrónicos que según la recurrente corresponden a coordinaciones entre ejecutivos de Lafarge en Francia y ejecutivos de Eternit, apreciándose que versan sobre la invitación a una capacitación (Productos y Sistemas de Gestión de la Formación) realizada del 19 al 21 de abril de 2011 en Francia, confirmando la participación de Kenny Garrido (Eternit), siendo que los manuales presentados forman parte de la capacitación organizada en Francia, la cual no forma parte del contrato en mención; por lo que no desvirtuó la observación por el importe de S/ 134 850,00.

Que en ese sentido, concluyó que de la evaluación en conjunto de la documentación proporcionada por la recurrente se tenía que no demostró de manera fehaciente que los gastos correspondían a servicios efectivamente prestados, y mantuvo la observación por el total de S/ 196 940,00.

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

Que asimismo, de los criterios jurisprudenciales antes glosados se tiene que para sustentar válidamente la deducción de los costos y gastos para efecto del Impuesto a la Renta, estos deben corresponder a operaciones fehacientes, y asimismo, 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 del punto 4 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° _____ de fojas 6503 a 6511, se tiene que la Administración reparó las siguientes operaciones: (i) Factura N° _____ de _____; (ii) Factura N° _____ de _____; y (iii) Factura N° _____ de _____.

Que obra en autos la Factura N° _____ emitida por _____ por concepto de "Honorarios profesionales por Gestión Profesional de intereses de acuerdo al contrato de fecha 15 de abril del 2008", por el importe de S/ 15 000,00 (sin incluir IGV), de foja 3734.

Que al respecto, debe indicarse que de acuerdo con el criterio antes mencionado, a fin de acreditar la realización de la operación a que se refiere el aludido comprobante de pago, no es suficiente con sustentar que se cuenta con tal documento, ni con su registro contable, sino que es necesario que la recurrente acredite con documentación adicional la realidad de la operación observada.

Que obran a fojas 3733, 3735 y 3736, el Cheque N° _____ y los reportes contables denominados "Imputación (Caja/Bancos)", de los cuales únicamente se advierte el pago a favor de Concertum Gestión Profesional de Intereses S.A.C.; lo que no es suficiente para acreditar la realización de la operación materia de reparo, pues únicamente dan cuenta del pago que se habría realizado respecto de la mencionada factura.

Que de otro lado, figura el Oficio N° _____ de 24 de febrero de 2011, mediante el que el Ministerio de Salud (MINSA) solicitó a la Sociedad Nacional de Industrias (SNI) que designara a su representante ante la Comisión Técnica Multisectorial constituida mediante la Ley N° 29662 - Ley que prohíbe el asbesto anfíboles y regula el uso del asbesto crisotilo¹⁵, de foja 5937; respecto de lo cual, la SNI

¹⁵ Es del caso anotar que el artículo 3 de la Ley que prohíbe el asbesto anfíboles y regula el uso del asbesto crisotilo, Ley N° 29662, constituyó la Comisión Técnica Multisectorial, encargada de velar permanentemente por el cumplimiento de dicha



Tribunal Fiscal

N° 02160-4-2023

con carta de 28 de febrero de 2011 comunicó al MINSA que su representante ante la mencionada comisión sería (Gerente General de la recurrente), de foja 5938. A su vez, se tiene el correo electrónico de 25 de marzo de 2011 de (Jefe de Seguridad Industrial y medio ambiente de la recurrente), en el que comparte con el personal de la recurrente un boletín explicativo de la Ley N° 29662 (adjunto), en razón del procedimiento de identificación y evaluación de cumplimiento de requisitos legales, y solicita a los jefes y responsables de área que se publique en los murales y se difunda en las charlas y/o reuniones con el personal, de foja 5940 a 5942¹⁶. De dicho boletín denominado "Boletín de Seguridad, Salud Ocupacional y Medio Ambiente", se aprecia que corresponde a Eternit, está referido a la "Ley 29662, Ley que prohíbe el asbesto anfíboles y regula el uso del asbesto crisotilo", y contiene los rubros: qué es el asbesto, cuáles son los peligros de exposición al asbesto para los trabajadores, asbestosis, consecuencias en la salud, medidas tomadas por el gobierno (prohibición, regulación y entidad fiscalizadora) y medidas tomadas por la recurrente.

Que también obra el correo electrónico de 27 de mayo de 2011, en el que Felipe Gutiérrez (Presidente Ejecutivo de), remite a Fernando Carriquiry (Gerente General de la recurrente) el acta de la primera reunión de trabajo de la Comisión Multisectorial – Ley N° 29662, de fojas 5933 a 5935¹⁷, del que se aprecia que fue emitido por la Dirección General de Salud Ambiental del MINSA y da cuenta de la reunión de trabajo con representantes del Ministerio del Ambiente, Ministerio de Trabajo y Promoción del Empleo, Sociedad Nacional de Industrias y Ministerio de la Producción; del desarrollo del programa (presentación de los miembros e instalación de la comisión, presentación de la Ley N° 29662, presentación del representante de DIGESA sobre "Vigilancia y Control del Asbesto en Ambientes de Trabajo", y presentación del proyecto de reglamento de la citada ley por DIGESA); y de los acuerdos adoptados.

Que de autos se observa que la recurrente no ha presentado el contrato a que alude el comprobante de pago observado, en el que se pueda advertir las condiciones y objeto de los servicios contratados, u otro documento que haga referencia a su alcance y naturaleza, a fin de establecer la prestación a favor de la recurrente, y si bien dicho comprobante de pago alude a la gestión profesional de intereses y la recurrente alega que los servicios prestados por dicha empresa estaban referidos al uso y utilización del asbesto en el marco de dicha ley, de la documentación que obra en autos se tiene que no se encuentra acreditada la realización de tales servicios por aquella en su favor.

Que en efecto, de la evaluación de los documentos glosados, se aprecia que solo en el último de ellos se alude a la empresa , sin embargo solo corresponde a un correo electrónico en el que esta remite a la recurrente el acta de reunión de trabajo de la Comisión Técnica Multisectorial constituida por Ley N° 29662, elaborada por el MINSA, sobre la reunión realizada con sus integrantes, entre ellos la Sociedad Nacional de Industrias, cuyo representante era el gerente general de la recurrente, según la carta antes mencionada, y si bien la recurrente esgrime que los servicios prestados por dicha empresa estaban referidos al uso y utilización del asbesto en el marco de dicha ley, de tal correo y su adjunto (acta) no se puede observar la realización efectiva de tales servicios por parte de aquella, vinculados a la gestión profesional de intereses, como se glosa en el comprobante de pago observado, y aunque la aludida acta versa sobre la anotada ley, no se evidencia la prestación de servicio alguno por parte de dicha empresa en favor de la recurrente.

ley y de proponer normas reglamentarias pertinentes, en concordancia con el Convenio 162 y la Recomendación 172 de la Organización Internacional del Trabajo (OIT), estableciéndose que dicha comisión estudia y, de ser el caso, propone la eliminación progresiva del asbesto crisotilo y el tiempo de su ejecución, y está conformada por: Un (1) representante del Ministerio de Salud, quien la preside; un (1) representante del Ministerio de Energía y Minas; un (1) representante del Ministerio de Trabajo y Promoción del Empleo, un (1) representante del Ministerio de la Producción; un (1) representante del Ministerio del Ambiente; un (1) representante de la Sociedad Nacional de Industrias; y un (1) representante de la Defensoría del Pueblo.

¹⁶ Cabe indicar que la misma documentación fue presentada por la recurrente en su escrito ampliatorio de reclamación de 30 de diciembre de 2014, de fojas 7504 a 7506.

¹⁷ Cabe anotar que la misma documentación fue presentada por la recurrente en su escrito ampliatorio de reclamación de 30 de diciembre de 2014, de fojas 7507 a 7509.



Tribunal Fiscal

N° 02160-4-2023

Que por su parte, el correo electrónico de 25 de marzo de 2011 es un correo interno dirigido al personal de la recurrente y si bien se adjunta un boletín explicativo de la Ley N° 29662, y aquella alega que tuvo por finalidad informar acerca del procedimiento de identificación y evaluación de cumplimiento de requisitos legales como consecuencia de los servicios que Concertum le prestaba, no se advierte de tal documentación la participación del proveedor ni servicio alguno realizado por este a favor de la recurrente.

Que en ese sentido, contrariamente a lo sostenido por la recurrente, del análisis conjunto de la documentación proporcionada, se concluye que no cumplió con aportar elementos de prueba que de manera razonable y suficiente acrediten la efectiva prestación de los servicios del proveedor Concertum .., correspondientes al comprobante de pago observado, por lo que corresponde mantener el reparo formulado y confirmar la resolución apelada en este extremo.

Que en cuanto al alegato de la recurrente en el sentido que no resulta congruente que se desconozca dicho gasto por no contar con el contrato de servicios, al haber presentado otros medios probatorios que acreditan la ejecución de estos, debe precisarse que el reparo bajo análisis se sustenta en la falta de acreditación de la efectiva prestación de los servicios observados en favor de la recurrente por el referido proveedor, debido a que la documentación presentada no permite evidenciar la realización de dichos servicios, no habiéndose desconocido estos únicamente por no haberse presentado el contrato de servicios; por tanto, no resulta amparable tal alegato.

•

Que obra en autos la Factura N° emitida en febrero de 2011, por
..., por concepto de "Honorarios profesionales", por el importe de S/ 47 090,00 (US\$ 17 000,00 sin incluir IGV), de foja 3727.

Que al respecto, cabe reiterar que conforme con el criterio jurisprudencial anteriormente glosado, la presentación de dicho documento, ni su registro contable, bastan para acreditar la fehaciencia de la operación que se describe en el comprobante de pago observado, sino que debe contarse con elementos probatorios adicionales e idóneos que demuestren su efectiva realización.

Que obran, a foja 3728, los reportes contables denominados "Imputación (Caja/Bancos)", los cuales no permiten acreditar la efectiva realización de la operación correspondiente al mencionado comprobante de pago, pues únicamente dan cuenta del pago que se habría realizado respecto de la mencionada factura.

Que ahora bien, en autos figura la Orden de Servicio N° 2011-19467, emitida por la recurrente, en la que se indica como descripción del servicio requerido "Honorarios Acuerdos Comerciales", por US\$ 17 000,00, de foja 3726, y si bien es a nombre del proveedor, no se aprecia ni figura su intervención y, en todo caso, acreditaría que la recurrente tuvo un requerimiento de servicio, mas no su efectiva realización por el mencionado proveedor.

Que a su vez, la recurrente presentó el correo de 16 de junio de 2011, en el que María del Carmen Vega, de , remite a (Gerente General de la recurrente), el informe solicitado en relación con las facultades de la Comisión Técnica Multisectorial creada por la Ley N° 29662 para su revisión, elaborado por dicho estudio, de fojas 5927 a 5932¹⁸; siendo que de dicho informe de 9 de junio de 2011 se aprecia que está dirigido a la recurrente y obedece a la consulta sobre el ámbito legal de las atribuciones otorgadas a dicha comisión y, en particular, sobre la configuración legal de su potestad sancionadora; no obstante, tales documentos no resultan suficientes a efecto de acreditar la prestación de los servicios observados, correspondientes, según la orden de servicio mencionada, a acuerdos comerciales, no siendo posible establecer que tal informe se encuentre vinculado con los servicios facturados por el anotado proveedor, a efecto de acreditar su efectiva prestación.

¹⁸ Cabe anotar que la misma documentación fue presentada por la recurrente en su escrito ampliatorio de reclamación de 30 de diciembre de 2014, de fojas 7498 a 7503.



Tribunal Fiscal

N° 02160-4-2023

Que asimismo, si bien la recurrente presentó, a foja 7497, la Carta de 8 de setiembre de 2014 dirigida por el socio administrador de _____ a la recurrente, a fin de sustentar la emisión de la factura observada con motivo de la fiscalización realizada por la Administración, y precisa que esta se origina en los servicios legales prestados en relación con la prohibición en todo el Perú, de la importación, utilización, comercialización y uso del asbesto en todas sus modalidades, y corresponde al honorario de éxito fijado a la promulgación de la Ley N° _____ tal aseveración por parte del estudio de abogados no resulta suficiente a efecto de acreditar la efectiva prestación de los servicios facturados, al no estar acompañada de documentación adicional que respalde tales afirmaciones.

Que en ese sentido, contrariamente a lo sostenido por la recurrente, del análisis conjunto de la documentación proporcionada, no se aprecia que haya acreditado con documentación suficiente la efectiva prestación de los servicios a que corresponde el comprobante de pago observado, por lo que procede mantener el reparo y confirmar la resolución apelada en este extremo.

Que debe indicarse que en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 06739-4-2020, citada por la recurrente, el contribuyente acreditó que el proveedor le prestó los servicios que dieron lugar al pago de las comisiones por ventas objeto de reparo, ya que a fin de acreditar su fehaciencia, presentó un nivel mínimo indispensable de elementos de prueba, que evidenciaban el cumplimiento de ciertas obligaciones que asumió aquel en el contrato suscrito con el contribuyente; situación distinta a la que se aprecia en el caso de autos.

•
Que obra en autos la Factura N° 850843 emitida el 28 de octubre de 2011 por _____ por concepto de "Engineering Assistance Studies", por el importe de S/ 134 850,00 (US\$ 50 000,00), de foja 3722.

Que al respecto, cabe reiterar que conforme con el criterio jurisprudencial anteriormente glosado, la presentación de dicho documento, ni su registro contable, bastan para acreditar la fehaciencia de la operación que se describe en el comprobante de pago observado, sino que debe contarse con elementos probatorios adicionales e idóneos que demuestren su efectiva realización.

Que obran, a fojas 3723 a 3725, los reportes contables denominados "Imputación (Caja/Bancos)" y la carta dirigida por la recurrente al Banco Interamericano de Finanzas para el pago a favor de _____ los cuales no permiten acreditar la efectiva realización de la operación correspondiente al mencionado comprobante de pago, pues únicamente dan cuenta del pago que se habría realizado respecto de la mencionada factura.

Que asimismo, se tiene el "Contrato de Asistencia Tecnológica Industrial" de 1 de julio de 2011, de fojas 3719 a 3721, celebrado entre la recurrente y _____, en cuya Cláusula Primera, se indicó que esta última es una empresa constituida de acuerdo con las leyes francesas, cuyo objeto social es el estudio, investigación y fabricación de artículos de yeso cartón.

Que en la Cláusula Segunda se acordó que esta última se obligaba a prestar asistencia técnica consistente en la realización de un estudio técnico relativo a un proyecto definitivo de ingeniería y arquitectura, en adelante "el Estudio", sobre los aspectos que, en materia de ingeniería, campo de ejecución, presupuesto, arquitectura y demás materias técnicas, deben cumplirse para que la recurrente pueda instalar una línea de producción de placas de yeso cartón.

Que en la Cláusula Tercera se indicó que conforme con las tecnologías y sistemas más avanzados que declara conocer, "el Estudio" suministrado a la recurrente debía comprender lo siguiente: 1. Un calendario detallado de tiempo de ejecución para la instalación de una línea de producción de placas de yeso cartón y calcinación; 2. Un presupuesto detallado para la construcción e instalación de una planta de producción de placas de yeso cartón y calcinación; 3. Un diseño del proyecto sobre el terreno indicado en la cláusula segunda, que comprenda: obras civiles, edificaciones, vías internas y principales servicios públicos como agua, luz, gas, etc. dentro de la planta a operar; 4. Una relación de posibles proveedores para la ejecución y construcción del proyecto de una línea de producción de placas de yeso



Tribunal Fiscal

Nº 02160-4-2023

cartón; y 5. Una visita al Perú por un representante de ingeniería de _____, por 10 días, durante el lapso en que se realice "el Estudio".

Que en la Cláusula Cuarta se señaló que _____ se obligaba a suministrar a la recurrente la información y las recomendaciones técnicas pertinentes relacionadas con la construcción, operación de la planta y máquinas y equipos necesarios para su funcionamiento.

Que en las Cláusulas Quinta y Sexta se indicó que _____ se obligaba a entregar "el Estudio" en un término de máximo seis meses (del 1 de julio al 31 de diciembre de 2011), que podía ser ampliado o disminuido de común acuerdo por las partes, y que la recurrente pagaría a Lafarge Platre S.A. la suma de US\$ 50 000,00, una vez entregado, revisado y aprobado "el Estudio" por parte de aquella.

Que al respecto, debe indicarse que conforme con el criterio jurisprudencial citado, un contrato escrito solo representa la instrucción o mandato para la adquisición de un bien o la obtención de un servicio, mas no acredita que este se haya realizado, siendo que en el presente caso solo evidencia un acuerdo de voluntades para la prestación de un servicio, pero no que este se haya efectivamente realizado por el proveedor.

Que ahora bien, la recurrente presentó correos electrónicos cursados entre el 4 y 6 de abril de 2011, de fojas 5334 a 5346, entre _____ (Asistente de entrenamiento operativo de _____), _____ (Gerente de entrenamiento operativo de _____) y _____ los cuales corresponden a coordinaciones (logística de viaje y alojamiento) para la participación de este último en la capacitación denominada "Products & Systems Management Training", a realizarse del 19 al 21 de abril de 2011 en Avignon (Francia). Asimismo, en el correo de 5 de abril de 2011, de foja 5331 a 5333, se aprecia que Celine Germain remitió a, entre otros, _____ los documentos recomendados a efecto que sean revisados antes de asistir a la mencionada capacitación¹⁹, a los que la recurrente denomina "manuales de capacitación", de fojas 5283 a 5331.

Que como se advierte, dichos correos corresponden a coordinaciones entre personal del proveedor y de la recurrente para la participación de este último en una capacitación realizada por _____ en Francia, que incluyó el envío de materiales correspondientes a dicha capacitación; no apreciándose que estos estén vinculados al servicio materia de reparo, de acuerdo con los términos del objeto del contrato presentado, según el cual, el proveedor se obligaba a prestar asistencia técnica consistente en la realización de un estudio técnico relativo a un proyecto definitivo de ingeniería y arquitectura, sobre los aspectos que, en materia de ingeniería, campo de ejecución, presupuesto, arquitectura y demás materias técnicas, debían cumplirse para que la recurrente pudiera instalar una línea de producción de placas de yeso cartón.

Que de otro lado, se tienen los correos electrónicos²⁰ que se describen a continuación:

- Correo electrónico de 17 de junio de 2011, de fojas 7479 a 7481, remitido por _____ a _____, con relación al asunto "SVPI opción para Perú", sobre cotizaciones y observaciones, y si bien se alude a documentos adjuntos, solo figura la impresión de una fotografía bajo el nombre "maquinaria de yeso", de foja 7478. Con correo electrónico de la misma fecha, de fojas 7481 y 7482, remitido por _____ a _____, sobre cotización de "SVPI", por la que tendrían una llamada ese día, se menciona que _____ envió junto a la cotización una descripción y que se adjuntaban documentos sobre especificación interna de planta de placas de yeso, cuya información era necesario revisar, salvo los puntos desconocidos (como el yeso); sin embargo, se aprecia como antecedentes únicamente el correo previo con la fotografía adjunta.

¹⁹ Documentos denominados "Product & Systems Training Acoustic Insulation Glossary", "System Safety Policy", "Products & Systems Training Fire Resistance Glossary", "Products & Systems Training Formulated Products Glossary", "Products & Systems Training Mechanics Glossary", "Products & Systems Training Paper Quality Glossary", y "Products & Systems Training Thermal Insulation Glossary".

²⁰ Cursados entre Mario Guagnelli (VP de Fabricación Sudamérica de Lafarge), Olivier de Biolley (Business Development Director de _____) y _____ (VP de Ingeniería de Lafarge), y por el lado de la recurrente,



Tribunal Fiscal

Nº 02160-4-2023

- Correo electrónico de 26 de junio de 2011, de fojas 7482 y 7483, en el que Olivier de Biolley solicita a Mario Guagnelli, con copia a _____ entre otro, que estime el costo de una línea convencional con los costos aplicables al Perú, para lo que recomienda que tome como referencia la experiencia en Cartagena; a lo cual, con correo electrónico de 27 de junio de 2011, de foja 7483, Mario Guagnelli, con copia a Fernando Carriquiry, entre otro, pregunta si al referirse a Cartagena alude al fabricante Grenzebach o a la capacidad.
- Correos electrónicos de 20, 24 y 28 de junio de 2011, de fojas 7466 a 7468, entre _____, entre otros, en los que _____ señala que remite el acta de la teleconferencia de 17 de junio de 2011 realizada con la participación de aquellos, así como el documento sobre especificaciones básicas para la fabricación de perfiles metálicos; _____ remite comentarios y/o aclaraciones sobre la mencionada acta; y _____ remite nuevamente el acta con correcciones y avances, y las especificaciones iniciales de perfiles metálicos para continuar con las cotizaciones. Se aprecian a fojas 7462 a 7465 y 7484 a 7488, el Acta de Teleconferencia de 17 de junio de 2011, en los que se detallan los puntos tratados, bajo los rubros: perfilería (se indica, entre otros, que la recurrente asume la responsabilidad de la instalación de los equipos para fabricar perfiles, que se recomienda que Lafarge asesore sobre las mejores prácticas de cada proceso, y que se defina y envíen las especificaciones técnicas de perfiles a producir), masillas, yeso cartón (se indica, entre otros, "Contacto con el área de ingeniería de Lafarge para evaluar la opción de contratar los servicios de un Project Manager encargado del desarrollo del IR2 del proyecto (M. Guagnelli -OK)", y otros (se indica, entre otros, "Viaje tentativo de Mario G. a Perú en la semana del 11 de julio. Detalles por definirse en próximos días"); así como documentos sobre especificaciones de perfiles metálicos.
- Correo electrónico de 24 de junio de 2011, de fojas 7469 a 7474, por el que Mario Guagnelli remite, entre otros, a _____ como referencia, especificaciones de Francia en relación con los aludidos perfiles metálicos.
- Correo electrónico de 4 de julio de 2011, de foja 7460, en el que Kenny Garrido remite a Mario Guagnelli la agenda tentativa de su visita (12 y 13 de julio de 2011), de foja 7460, que incluiría visita a las instalaciones y up-date de avances y visión general de proyectos, entre otro, proyecto yeso cartón; y correo electrónico de 11 de julio de 2011, de foja 7461, en el que Mario Guagnelli envía los comentarios a su visita, precisando que debía enfocarse en los temas difíciles de tratar a distancia, como conocer personalmente al personal de la recurrente, panorama general del Perú y mercado y capacitación básica en fabricación de yeso cartón, entre otros, y que los entregables que le gustaría tener luego de la visita incluía, entre otros, el plan para proyecto yeso cartón (muy preliminar y general) y el plan para proyecto de metales (muy general también).
- Correo electrónico de 14 de julio de 2011, de foja 7477, por el que _____ remite a _____ el acta con los temas y pendientes tratados en su visita; así figura a foja 7476 el documento adjunto "Acta de Visita _____ (12 y 13 – julio 2011)" en el que se detallan los acuerdos/coordinaciones realizados bajo los rubros: perfiles metálicos, masilla, yeso cartón y generales; apreciándose en relación con el rubro yeso cartón, que se diferenciaron entre equipos (en los que se aludió a cotizaciones en proceso por parte de _____ y a la averiguación de aranceles a pagar en la importación) y materias primas (medición de pureza de muestras de yeso, análisis de factibilidad de importación de yeso, averiguación de aranceles y envío de información técnica y costo de una termobalanza para evaluación de pureza, entre otros).

Que de la evaluación de los mencionados correos y adjuntos, se aprecia que aludirían a coordinaciones entre personal de la recurrente y del proveedor observado, en relación con distintos proyectos, entre ellos, el relativo a la producción de yeso cartón, para lo cual si bien se señala que se habrían remitido cotizaciones y especificación interna de planta de placas de yeso, estas no figuran en autos, a lo que cabe añadir que tales correos son anteriores a la celebración del contrato a que correspondería el servicio reparado, el cual, como se ha precisado líneas arriba, está referido a la prestación de asistencia técnica consistente en la realización de un estudio técnico relativo a un proyecto definitivo de ingeniería y arquitectura sobre los



Tribunal Fiscal

Nº 02160-4-2023

aspectos técnicos que debían cumplirse para que la recurrente pudiera instalar una línea de producción de placas de yeso cartón, siendo que dicho estudio debía comprender los puntos detallados en la cláusula tercera del mencionado contrato; cuya ejecución no se advierte de los correos y adjuntos glosados anteriormente, contrariamente a lo sostenido por la recurrente.

Que si bien en los dos últimos correos se alude a la visita de un representante del proveedor que habría sido realizada el 12 y 13 de julio de 2011, de su contenido y acta elaborada no se advierte que corresponda a la visita mencionada en la aludida cláusula, contrariamente a lo sostenido por la recurrente; además, de los puntos tratados en cuanto al yeso cartón, no se evidencia la materialización de los aspectos que debía incluir el estudio que se obligó a realizar el proveedor, según el anotado contrato, que contiene el objeto y condiciones del servicio reparado.

Que asimismo, en cuanto a los correos que menciona la recurrente sobre la visita tentativa de su personal por invitación del proveedor a instalaciones fuera del Perú para la apreciación de diferentes equipos con la finalidad de entender mejor las opciones técnicas y de producto, así como entre su personal y del proveedor sobre el inicio de trabajos respecto al proyecto "Perou Metal", de foja 7916, debe indicarse que igualmente no se aprecia la relación de aquellos con el servicio reparado, cuyo objeto y términos son los indicados en el referido contrato.

Que en ese sentido, contrariamente a lo sostenido por la recurrente, de la evaluación conjunta de la documentación proporcionada, incluyendo los correos electrónicos glosados, no se aprecia que haya acreditado con documentación suficiente la efectiva prestación del servicio detallado en el comprobante de pago observado, por lo que procede mantener el reparo y confirmar la resolución apelada en este extremo.

Que en cuanto a lo alegado por la recurrente respecto a que aunque el proveedor no le entregó el estudio que señalaba el contrato suscrito, ha acreditado que recibió servicios de su parte, debe indicarse que conforme con los medios probatorios meritados, si bien no se niega su relación con dicho proveedor ni que este le hubiera prestado ciertos servicios, aquellos no acreditan la efectiva prestación del servicio materia de reparo, cuyos términos figuran en el contrato en mención, los cuales no se evidencia de autos que hubiesen variado; por lo que no cabe amparar lo argumentado por la recurrente.

Que respecto al argumento relativo a que efectuó la retención del 30% de la contraprestación, lo que ha sido reconocido por la Administración e implica que esta se ha dado cuenta que el servicio reparado fue brindado efectivamente, debe indicarse que dicha situación no acredita en modo alguno que el proveedor le hubiera prestado efectivamente el servicio reparado, para lo cual debía presentar un mínimo de elementos probatorios que en forma razonable evidencien la realización de dicho servicio, lo que no ha ocurrido en el caso de autos.

2.3. Diferencias entre los gastos de personal declarados en el PDT 670 Renta Anual 2011 y los PDT 601 Planilla Electrónica del ejercicio 2011 (S/ 493 607,00)

Que la recurrente sostiene que cumplió con presentar las conciliaciones que sustentan la diferencia advertida por la Administración en cuanto a la planilla electrónica con el personal declarado en su declaración jurada anual del Impuesto a la Renta.

Que mediante escrito de alegatos refiere que dicha diferencia corresponde a las provisiones realizadas por concepto de CTS, vacaciones, gastos de refrigerios y capacitaciones, respecto de la cual presentó la documentación suficiente que la sustenta, tales como conciliaciones, información contable, entre otros. Reitera, asimismo, que corresponde efectuar una valoración conjunta de toda la documentación proporcionada.

Que por su parte, la Administración señala que la Compensación por Tiempo de Servicios registrada en el PDT 601 por la suma de S/ 493 607,00, no forma parte del análisis de la diferencia proporcionada por la recurrente, no habiendo presentado la documentación que sustente de manera fehaciente el importe de S/ 493 607,00 contabilizado como gasto en la cuenta 62 - Cargas de Personal.



Tribunal Fiscal

N° 02160-4-2023

Que en el Anexo N° 2 y punto 3 del Anexo N° 5 a la Resolución de Determinación N° , de fojas 6722 a 6727 y 6757, se observa que la Administración reparó la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2011 por "Diferencias entre los gastos de personal declarados en el PDT 670 Renta Anual 2011 y los PDT 601 Planilla Electrónica del ejercicio 2011", por la suma de S/ 493 607,00, sustentándose en los Requerimientos N° y sus resultados, y el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, entre otros.

Que en el punto 9 del Anexo N° 1 al Requerimiento N° de fojas 6431 y 6432, la Administración dio cuenta de la información de la Cuenta 62 – Cargas de Personal, según el Balance de Comprobación informado con la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta del ejercicio 2011, en el que se registró las Subcuentas 6211, 6214, 6215, 622, 624, 625, 626, 6271, 6273, 6274, 6275, 6277 y 6291, por el total de S/ 20 484 848,00. Al respecto, solicitó a la recurrente que detalle los conceptos de dichos gastos de acuerdo con la estructura que se muestra en su Anexo N° 7, de foja 6417, en el que describe la información de los PDT 601 - Planilla Electrónica que incluye los códigos 101, 106, 107, 108, 109, 110, 114, 115, 118, 121, 201, 207, 210, 303, 305, 306, 312, 313, 401, 403, 404, 406, 407, 804, 807, 904, 907, 915, 916, 1001, 1003, 1004, 1006 y 1007, por el total de S/ 12 881 382,17.

Que asimismo, indicó que de la comparación de los montos totales observó que existía una diferencia de S/ 7 603 465,83 entre los gastos de personal consignados en la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta del ejercicio 2011 y lo declarado en los PDT 601, por la que requirió a la recurrente que presentara lo siguiente: (i) Informe la naturaleza de los gastos, los motivos por los que incurrió en dichos gastos de personal, y por qué no se declararon en el PDT 601; (ii) Documentación sustentatoria de dichos conceptos, tales como contratos de trabajo, convenio individual, acuerdos firmados con el directorio, políticas de personal, informes, contratos de servicios con terceros, comprobantes de pago de proveedores, control de asistencia al centro de trabajo, comprobantes de pago presentados por los trabajadores que acrediten los gastos, entre otros, según la naturaleza de los conceptos; (iii) Sustento de los pagos efectuados por los conceptos señalados, sean en efectivo, transferencias bancarias, u otros, presentando los estados de cuentas bancarias correspondientes; y (iv) La metodología, determinación y/o cálculo de los conceptos señalados.

Que en el escrito de 6 de agosto de 2014, de foja 4861, la recurrente señaló que adjuntaba un cuadro en el que se explicaba la diferencia observada por la Administración.

Que en el punto 9 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° de fojas 6389 a 6392, la Administración dio cuenta de los descargos y de la documentación presentada por la recurrente, e indicó que por la diferencia observada la recurrente presentó el siguiente resumen, por el total de S/ 7 663 333,00 (total de gastos que no forman parte de la planilla): (S/ 4 369 701,00), Personal Temporario – Empleados (S/ 320 549,00), Seguro accidente de trabajadora (S/ 65 470,00), Uniformes, ropa de trabajo y seguridad industrial (S/ 15 115,00), Gasto de comedores y refrigerios (S/ 8 785,00), Capacitación del personal (S/ 149 974,00), Impulsadoras (S/ 17 818,00), Provisión de CTS (S/ 179 708,00), Provisión de participaciones adicionadas (S/ 433 827,00), Movimiento personal de fábrica (S/ 272 387,00) y FBC (S/ 1 830 000,00).

Que anotó que de aquellos conceptos, observó que por el denominado "Provisión de participaciones adicionadas", la recurrente hizo referencia al Asiento N° Z391 de 31 de diciembre de 2011 por concepto de contingencias laborales; siendo que de la revisión de dicho asiento advirtió que el gasto en referencia se encuentra registrado en la Cuenta 6869 – Otras provisiones, por lo que el importe de S/ 433 827,00 no forma parte de la diferencia solicitada, siendo que la información requerida está referida a gastos cargados en la Cuenta 62 – Cargas de Personal vs la información registrada en el PDT Planilla Electrónica del ejercicio 2011. En ese sentido, concluyó que de la evaluación en conjunto de la documentación proporcionada, la recurrente no sustentó el importe de S/ 433 827,00.

Que con posterioridad al Resultado del Requerimiento N° la recurrente presentó el escrito de 28 de agosto de 2014, de fojas 5837 y 5838, en el que indicó que adjuntaba una nueva conciliación por la diferencia de S/ 7 603 466,00 que fuera observada por la Administración. Precisó que por error consignó



Tribunal Fiscal

N° 02160-4-2023

en el cuadro anterior un importe por concepto de gastos de CTS que fue extraído de una cuenta de pasivo, por ello el importe observado figuraba como provisión de participaciones.

Que posteriormente, mediante el punto 6 del Anexo N° 1 al Requerimiento N° , de fojas 6543 y 6544, emitido de conformidad con el artículo 75 del Código Tributario, la Administración comunicó a la recurrente la observación efectuada en el punto 9 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° por diferencias entre los gastos de personal declarados en el PDT 670 renta anual y los PDT 601 - Planilla Electrónica del ejercicio 2011 por S/ 433 827,00, a fin que realizara sus descargos.

Que con escrito de 4 de setiembre de 2014, de foja 6174, la recurrente reiteró lo señalado en su escrito de 28 de agosto de 2014.

Que en el punto 6 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° , de fojas 6497 a 6499, 6501 y 6502, la Administración dio cuenta de los descargos y de la documentación proporcionada por la recurrente, e indicó que con el escrito de 28 de agosto de 2014 proporcionó un análisis que se componía de la siguiente manera, por el total de S/ 7 616 454,00 (total de gastos que no forman parte del PDT 601): Personal Adecco (Cta. Contable 622 "Otras Remuneraciones") por S/ 4 369 701,00, Personal Temporario - Empleados (Cta. Contable 622 "Otras Remuneraciones") por S/ 320 549,00, Seguro accidente de trabajador (Cta. Contable 625 "Atención al personal") por S/ 65 470,00, Uniformes, ropa de trabajo y seguridad industrial (Cta. Contable 625 "Atención al personal") por S/ 15 115,00, Gasto de comedores y refrigerios (Cta. Contable 6273 "SCTR") por S/ 8 785,00, Impulsadoras (Cta. Contable 625 "Atención al personal") por S/ 17 818,00, CTS Empleados (Cta. Contable 6291 "Benef. Sociales trabajadores") por S/ 350 507,00, CTS Obreros (Cta. Contable 6291 "Benef. Sociales trabajadores") por S/ 375 918,00, Agasajos y Atenciones (Cta. Contable 625 "Atención al personal") por S/ 262 591,00, y FBC por S/ 1 830 000,00.

Que al respecto, mencionó que de la revisión del análisis proporcionado por la recurrente, observó que incluyó como parte de la diferencia a sustentar, los gastos por "CTS Empleados" y "CTS Obreros"; sin embargo, en el Anexo N° 7 al Requerimiento N° , de foja 6417, referido a los conceptos de la Planilla Electrónica del ejercicio 2011, la Compensación por Tiempo de Servicios (CTS) a la cual hace referencia la recurrente ya se encontraba incluida por el importe de S/ 493 607,00. En esa línea, indicó que el importe que no formaba parte de la Planilla Electrónica (PDT 601) ascendía a S/ 7 211 847,00, dado que si bien la recurrente consideraba como tal el importe de S/ 7 616 454,00, la suma de S/ 493 607,00 (CTS) ya se encontraba registrada en el PDT 601.

Que en ese sentido, concluyó que el importe de S/ 493 607,00 registrado en el PDT 601 no formaba parte del análisis de la diferencia proporcionada por la recurrente, siendo que no presentó documentación que sustentara fehacientemente que dicha suma correspondía a gastos contabilizados en la Cuenta 62 y que afectaron el resultado del ejercicio, ni demostró los pagos efectuados a favor de los trabajadores por tal importe contabilizados en la cuenta 62; por lo que observó la suma de S/ 493 607,00 por gastos no sustentados en el ejercicio 2011.

Que conforme se ha indicado, el requerimiento notificado al amparo del artículo 75 del Código Tributario, solo puede estar referido a comunicar al contribuyente las conclusiones a las que ha llegado la Administración durante el procedimiento de fiscalización, a efecto de otorgarle un plazo para que pueda presentar por escrito sus observaciones a los cargos formulados adjuntando la documentación sustentatoria respectiva.

Que como se aprecia de autos, en el Anexo N° 2 y punto 3 del Anexo N° 5 a la Resolución de Determinación N° , de fojas 6722 a 6727 y 6757, se aprecia que la Administración reparó la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2011 por "Diferencias entre los gastos de personal declarados en el PDT 670 Renta Anual 2011 y los PDT 601 Planilla Electrónica del ejercicio 2011" por S/ 493 607,00, conforme con la conclusión consignada en el punto 6 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° , antes glosada, en el sentido que no sustentó los gastos de personal por la suma de S/ 493 607,00.



Tribunal Fiscal

N° 02160-4-2023

Que asimismo, resulta oportuno mencionar que en la resolución apelada la Administración señala respecto del reparo efectuado, que "(...) la *Compensación por Tiempo de Servicios* registrada en el PDT 601 por la suma de S/ 493,607.00, no forma parte del análisis de la diferencia proporcionada por el contribuyente", y que "(...) el recurrente no presentó documentación que sustente de manera fehaciente el importe de S/ 493 607,00 contabilizado como gasto en la cuenta 62 "Cargas de Personal"; por tal razón, **al no haber sustentado el gasto vinculado por este concepto ni desvirtuado el reparo, corresponde que en esta instancia éste se mantenga en todos sus extremos**", de foja 7721 vuelta.

Que ahora bien, de lo actuado en el procedimiento de fiscalización no se aprecia que la Administración hubiese requerido a la recurrente la sustentación documentaria respecto del gasto de personal por el importe de S/ 493 607,00, no obstante, es sobre la base de tal aspecto que fundamenta el reparo bajo análisis, al concluir en el Resultado del Requerimiento N° , emitido en virtud del artículo 75 del Código Tributario, que aquella no presentó documentación que sustentara fehacientemente que dicha suma correspondía a gastos contabilizados en la Cuenta 62 y que afectaron el resultado del ejercicio, ni demostró los pagos efectuados a favor de los trabajadores por tal importe, aspecto, además, distinto a la conclusión arribada en el Resultado del Requerimiento N° , en el que, inicialmente, la observación se enmarcó en el concepto denominado "Provisión de participaciones adicionadas" por el importe de S/ 433 827,00; en tal sentido, se tiene que el presente reparo no se encuentra debidamente sustentado, por lo que corresponde levantarlo y revocar la resolución apelada en este extremo.

Que estando a lo expuesto, carece de relevancia emitir pronunciamiento respecto de los argumentos esgrimidos por la recurrente sobre el reparo bajo análisis.

Que dado que en atención a lo dispuesto por esta instancia, se han levantado determinados reparos a la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio y se han mantenido otros, conforme con el análisis efectuado precedentemente, corresponde que la Administración efectúe la reliquidación correspondiente de la Resolución de Determinación N°

3. RESOLUCIÓN DE MULTA N°

Que la recurrente manifiesta que el 23 de setiembre de 2014 procedió a pagar la sanción de multa aplicando la gradualidad del 60%, por el importe de S/ 127 315,00, por lo que aun cuando el valor fue emitido por S/ 0,00 por efecto del pago realizado, al no haber incurrido en la infracción que se le imputa, corresponde que esta sea dejada sin efecto y que el citado pago le sea devuelto, de conformidad con lo establecido por el artículo 38 del Código Tributario.

Que por su parte, la Administración señala que la resolución de multa impugnada fue emitida como consecuencia de los reparos efectuados a la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2011, según lo acotado en la Resolución de Determinación N° por lo que al haberse confirmado esta, procede igualmente mantener dicha sanción.

Que agrega, con relación a la devolución del pago de la multa solicitada por la recurrente, que al encontrarse la sanción de multa arreglada a ley, no resulta amparable tal solicitud.

Que la Resolución de Multa N° , de fojas 6761 y 6762, fue emitida por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, en relación con el Impuesto a la Renta del ejercicio 2011.

Que el numeral 1 del artículo 178 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, modificado por Decreto Legislativo N° 953, disponía que constituía 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.



Tribunal Fiscal

N° 02160-4-2023

Que estando a que la Resolución de Multa N° _____ se sustenta en los reparos que dieron lugar a la Resolución de Determinación N° _____, girada por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2011, y considerando que en la presente instancia se han mantenido algunos de ellos y levantado otros, corresponde emitir similar pronunciamiento respecto de dicha sanción de multa, y revocar la resolución apelada en este extremo a efecto que la Administración efectúe la reliquidación correspondiente.

Que en ese sentido, en cuanto a la devolución solicitada por la recurrente en este extremo, corresponde que en atención a dicha reliquidación, la Administración emita nuevo pronunciamiento sobre tal pretensión, por lo que procede revocar la resolución apelada, debiendo aquella proceder conforme con lo expuesto.

4. RESOLUCIONES DE DETERMINACIÓN N° _____

Que la recurrente sostiene que el 3 de julio de 2015 canceló la deuda vinculada a las Resoluciones de Determinación N° _____, con la finalidad que sean admitidos los medios probatorios adicionales proporcionados, en cuya virtud y los argumentos expuestos, corresponde que tales valores sean dejados sin efecto y, en consecuencia, se efectúe la devolución del importe pagado, de conformidad con lo establecido por el artículo 38 del Código Tributario.

Que al respecto, se remite a los argumentos formulados respecto a los reparos a la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2011, por gastos por la prestación de servicios no fehacientes (S/ 495 510,00); provisiones sin sustento relacionadas con los proveedores _____ de _____ y diferencias entre los gastos de personal declarados en el PDT 670 Renta Anual 2011 y los PDT 601 Planilla Electrónica del ejercicio 2011 (S/ 493 607,00), con los cuales, arguye, desvirtúa la aplicación de la tasa adicional del Impuesto a la Renta respecto de los anotados conceptos.

Que agrega, respecto a los gastos sin sustento que fueron adicionados en la declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2011, por la suma de S/ 208 067,00, que estos corresponden a gastos diversos cuyo destino resulta plenamente identificable pero que no podían ser considerados como deducibles para efecto tributario, no encontrándose obligada a aplicar la tasa adicional del Impuesto a la Renta, ya que esta únicamente es aplicable para aquellos desembolsos que constituyan una disposición indirecta de renta no susceptible de control tributario o gastos que puedan incluirse en alguno de los supuestos previstos en el artículo 13-B del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta. Precisa que en su caso, los gastos adicionados no se encuentran en ninguno de los supuestos taxativos establecidos en la norma para configurar la aplicación de dicha tasa; no generan un beneficio a los accionistas al no tratarse de desembolsos incurridos en relación con ellos; y pueden ser susceptibles de posterior control tributario al poder acreditarse su destino, por lo que no corresponden a una disposición indirecta de renta y no pueden ser considerados como dividendos o cualquier otra forma de distribución de utilidades.

Que mediante escrito de alegatos, refiere que la Administración aplicó indebidamente la tasa adicional del Impuesto a la Renta sobre la base de los reparos efectuados a la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2011 y de gastos que fueron adicionados en la declaración jurada. En relación con la aplicación de la tasa adicional vinculada a aquellos gastos cuya fehaciencia se cuestiona (prestación de servicios de *Etex Group*, provisiones y gastos de personal), menciona que el "dividendo presunto" se aplica en aquellos supuestos en los que no es posible demostrar el destino del egreso, lo que hace presumir que estos fueron entregados indirectamente a los accionistas o socios; en esa medida, existen casos en los que a pesar de producirse un reparo no se configura la distribución de dividendos presuntos, lo que es respaldado en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 06590-4-2021, 08250-4-2020, 09199-1-2021, 01853-10-2020, 01331-11-2021, 08069-1-2020, 00928-3-2020, 06568-11-2018, 02868-5-2018 y 02487-4-2017; así, puede darse el caso que la prestación del servicio no esté acreditada con toda la documentación solicitada, pero se acredita la salida del dinero en favor del prestador.

Que en ese sentido, indica que los gastos por servicios prestados por _____, las provisiones y gastos de personal, son conceptos que están plenamente identificados y sustentados a través de diversa



Tribunal Fiscal

N° 02160-4-2023

documentación, por lo que no pueden ser considerados como dividendos presuntos, dado que son servicios efectivamente prestados que son susceptibles de posterior control tributario.

Que alega, en relación con los gastos adicionados a la declaración jurada anual, que corresponde que se aplique el criterio establecido en reiterada jurisprudencia, como las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 05966-4-2021, 08250-4-2020, 05110-3-2020 y 02220-3-2021, en el sentido que no corresponde la aplicación de la tasa adicional del Impuesto a la Renta cuando el contribuyente ha adicionado los conceptos reparados en la declaración jurada, toda vez que pueden ser materia de posterior control tributario.

Que por su parte, la Administración sostiene que los gastos diversos incurridos por la recurrente sin el sustento documentario correspondiente califican como dividendos presuntos, no habiendo la recurrente desvirtuado tales observaciones, por lo que corresponde la aplicación de la tasa adicional del Impuesto a la Renta.

Que al respecto, de acuerdo con el inciso g) del artículo 24-A de la Ley del Impuesto a la Renta, modificado por el Decreto Legislativo N° 970, para efecto de dicho impuesto se entiende por dividendos y cualquiera otra forma de distribución de utilidades, entre otros, toda suma o entrega en especie que resulte renta gravable de la tercera categoría, en tanto signifique una disposición indirecta de dicha renta no susceptible de posterior control tributario, incluyendo las sumas cargadas a gastos e ingresos no declarados, siendo que el impuesto a aplicarse sobre esas rentas se regula por el artículo 55 de dicha ley.

Que el artículo 13-B del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado mediante Decreto Supremo N° 122-94-EF, incorporado por Decreto Supremo N° 86-2004-EF, establece que a efecto del inciso g) del artículo 24-A de la Ley del Impuesto a la Renta, constituyen gastos que significan "disposición indirecta de renta no susceptible de posterior control tributario" aquellos gastos susceptibles de haber beneficiado a los accionistas, participacionistas, titulares y en general a los socios o asociados de personas jurídicas a que se refiere el artículo 14 de dicha ley, entre otros, los gastos particulares ajenos al negocio, los gastos de cargo de los accionistas, participacionistas, titulares y en general socios o asociados que son asumidos por la persona jurídica; asimismo, reúnen la misma calificación, entre otros, los gastos sustentados por comprobantes de pago falsos, constituidos por aquellos que reuniendo los requisitos y características formales señalados en el Reglamento de Comprobantes de Pago son emitidos, entre otras situaciones, cuando el documento es utilizado para acreditar o respaldar una operación inexistente.

Que el segundo párrafo del artículo 55 de la referida ley, modificado por Decreto Legislativo N° 979, establecía que las personas jurídicas se encuentran sujetas a una tasa adicional del cuatro punto uno por ciento (4,1%) sobre las sumas a que se refiere el inciso g) del artículo 24-A. El Impuesto determinado de acuerdo con lo previsto en el presente párrafo deberá abonarse al fisco dentro del mes siguiente de efectuada la disposición indirecta de la renta, en los plazos previstos por el Código Tributario para las obligaciones de periodicidad mensual.

Que agrega el citado artículo, que en caso no sea posible determinar el momento en que se efectuó la disposición indirecta de renta, el impuesto deberá abonarse al fisco dentro del mes siguiente a la fecha en que se devengó el gasto. De no ser posible determinar la fecha de devengo del gasto, el impuesto se abonará en el mes de enero del ejercicio siguiente a aquel en el cual se efectuó la disposición indirecta de renta.

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

Que en consecuencia, se entiende que no todos los gastos reparables para efectos del Impuesto a la Renta deben ser cuantificados para aplicar la tasa del 4,1%, toda vez que la referida Tasa Adicional solo es aplicable respecto de aquellos desembolsos cuyo destino no pueda ser acreditado fehacientemente, pues



Tribunal Fiscal

N° 02160-4-2023

se entenderá que es una disposición indirecta de renta que no es susceptible de posterior control tributario, tal como se ha precisado en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 12078-3-2015, 02487-4-2017 y 06590-4-2021, entre otras²¹.

Que este Tribunal, en las Resoluciones N° , ha señalado que el reparo por operaciones no reales acreditado por la Administración, constituye disposición indirecta de renta de tercera categoría no susceptible de posterior control tributario.

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

Que de otro lado, en la Resolución N° 00358-1-2023, que constituye precedente de observancia obligatoria, este Tribunal ha establecido que: *"La presentación de una declaración jurada rectificatoria del Impuesto a la Renta mediante la que se reconocen las observaciones efectuadas por la Administración en el marco de una fiscalización, no impide la aplicación de la Tasa Adicional del Impuesto a la Renta, debido a que tal declaración, por sí sola, no acredita el destino de los importes observados y, en consecuencia, no desvirtúa que pudieran involucrar una disposición indirecta de renta no susceptible de posterior control tributario."*

Que las Resoluciones de Determinación N° de fojas 6699 a 6718, fueron emitidas por la Tasa Adicional de 4,1% del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2011.

Que según se aprecia del Anexo N° 1.1 a las Resoluciones de Determinación N° de foja 6705, la Administración aplicó la Tasa Adicional de 4,1% del Impuesto a la Renta en los períodos de enero a diciembre de 2011 por los siguientes conceptos: (i) S/ 123 585,00; (ii) S/ 207 006,00; (iii) S/ 493 607,00; (iv) S/ 371 925,00; y (v) S/ 208 067,00; al considerar que estos constituían gastos no susceptibles de posterior control tributario, señalando como sustento el inciso g) del artículo 24-A de la Ley del Impuesto a la Renta y el artículo 13-B de su Reglamento, y el Requerimiento N° y su resultado.

4.1. Importes de S/ 123 585,00 y S/ 371 925,00

Que del Anexo N° 1.1 a las Resoluciones de Determinación N°) a de foja 6705, se advierte lo siguiente: (i) Al reparo de S/ 123 585,00 efectuado respecto de los períodos enero, mayo y diciembre de 2011, sobre el que se aplicó la Tasa Adicional del Impuesto a la Renta, se le asigna el Ítem "A", y (ii) Al reparo de S/ 371 925,00 efectuado respecto de los períodos enero, marzo, abril y junio a noviembre de 2011, sobre el que se aplicó la Tasa Adicional del Impuesto a la Renta, se le asigna el Ítem "D". Al respecto, en el mencionado anexo, en cuanto al Ítem "A" se remite al Anexo N° 6.1 al Resultado del Requerimiento N° , y por el Ítem "D" al Anexo N° 6.3 del Resultado del Requerimiento N°

Que de la revisión de los Anexos N° 6.1 y 6.3 al Resultado del Requerimiento N° se observa que en ellos se describe el reparo a las siguientes operaciones: (i) Las registradas con los Asientos CA89743, CA89915 y CA90241 por el total de S/ 123 585,00 (Anexo N° 6.1), de foja 6473, y (ii) Las registradas con los Asientos CA89685, CA89802, CA89861, CA89948, CA90013, CA90064, CA90085, CA90141 y CA90174 por el total de S/ 371 925,00 (Anexo N° 6.3), de foja 6471.

Que de ello se tiene que la aplicación de la Tasa Adicional de 4,1% del Impuesto a la Renta en los períodos de enero y marzo a diciembre de 2011 por los totales de S/ 123 585,00 y S/ 371 925,00, se asocia al reparo efectuado a las operaciones registradas como "Provisión Asist. Técnica", según los puntos 1 y 12 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° , vinculadas a aquellas realizadas con *Etex Group*.

²¹ Como las citadas por la recurrente.



Tribunal Fiscal

N° 02160-4-2023

Que toda vez que la aplicación de la Tasa Adicional de 4,1% del Impuesto a la Renta en los períodos de enero y marzo a diciembre de 2011, bajo análisis, se dio sobre la base del aludido reparo analizado en el punto 2.1 de la presente resolución - Gastos por la prestación de servicios no fehacientes (S/ 495 510,00), el que ha sido levantando por esta instancia, conforme se ha señalado precedentemente, la aplicación de dicha tasa no se encuentra sustentada en este extremo; en ese sentido, corresponde dejarla sin efecto y revocar la resolución apelada en cuanto aquel.

Que estando a lo señalado, carece de relevancia emitir pronunciamiento sobre los demás alegatos de la recurrente en este punto.

4.2. **Importe de S/ 207 006,00**

Que del Anexo N° 1.1 a las Resoluciones de Determinación N° de foja 6705, se advierte que al reparo de S/ 207 006,00 efectuado respecto de los períodos febrero, marzo, mayo y diciembre de 2011, sobre el que se aplicó la Tasa Adicional del Impuesto a la Renta, se le asigna el Ítem "B"; siendo que en el mencionado anexo, en cuanto al Ítem "B", se remite al Anexo N° 6.2 al Resultado del Requerimiento N°

Que de la revisión del Anexo N° 6.2 al Resultado del Requerimiento N° de foja 6472, se observa que en él se describe que el reparo de S/ 207 006,00 se compone por las siguientes operaciones: (i) Asiento PN8022 por concepto "Honorarios Profesionales" por S/ 47 090,00, (ii) Asiento PN8488 por concepto "Concertum Gestión Prof. de Intereses S.A.C." por S/ 15 000,00, (iii) Asiento PN16163 por concepto "Gasto x asistencia en estudios técnicos" por S/ 134 850,00, y (iv) Asiento PN10994 por concepto "Gastos x seguro social Sr. Vercutter" por S/ 10 065,73.

- **"Honorarios Profesionales" por S/ 47 090,00, y "Gasto x asistencia en estudios técnicos" por S/ 134 850,00**

Que de la revisión de lo actuado, se tiene que la aplicación de la Tasa Adicional de 4,1% del Impuesto a la Renta en los períodos de febrero, marzo y diciembre de 2011 por el total de S/ 196 940,00, se asocia a los reparos efectuados a las siguientes operaciones: Factura N° por S/ 47 090,00 de
Factura N° por S/ 15 000,00 de
Factura N° por S/ 134 850,00 de conforme
con el punto 4 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N°

Que toda vez que la aplicación de la Tasa Adicional de 4,1% del Impuesto a la Renta en los períodos de febrero, marzo y diciembre de 2011, bajo análisis, se dio sobre la base de los reparos analizados en el punto 2.2 de la presente resolución - Provisiones sin sustento²², los que han sido mantenidos por esta instancia al encontrarse arreglados a ley, al no haberse acreditado la fehaciencia de los servicios reparados, conforme se ha señalado precedentemente y que, por su propia naturaleza, corresponden a desembolsos cuyo destino no puede ser acreditado fehacientemente, constituyéndose en una disposición indirecta de renta no susceptible de posterior control tributario, en virtud de las normas y criterios jurisprudenciales antes glosados, resultaba procedente que la Administración aplicara la anotada tasa adicional sobre los importes de los mencionados reparos; en consecuencia, procede confirmar la resolución apelada en este extremo.

- **"Gastos x seguro social" por S/ 10 065,73**

Que conforme se aprecia del Anexo N° 1.1 a la Resolución de Determinación N° de foja 6705, la Administración aplicó la Tasa Adicional del Impuesto a la Renta en el período mayo de 2011 respecto de la observación efectuada en el procedimiento de fiscalización por el importe de S/ 10 066,00, según el Resultado del Requerimiento N°

²² En el extremo denominado "Provisión por Honorarios (S/ 196 940,00)".



Tribunal Fiscal

N° 02160-4-2023

Que en el punto 1 del Anexo N° 1 al Requerimiento N° de foja 6438, la Administración solicitó a la recurrente que acreditara documentariamente la fehaciencia, relación de causalidad con la generación de renta y, en suma, la deducción para efecto del Impuesto a la Renta, entre otros, del gasto con la glosa "Gastos x seguro social Sr. Vercutter", descrito en el Ítem 61 de su Anexo N° 2, de foja 6422, por el importe de S/ 10 065,73.

Que con escrito de 6 de agosto de 2014, de foja 4868, la recurrente indicó que el gasto por concepto de seguro cumplía con el principio de causalidad al ser necesario para producir y mantener la fuente productora de renta, conforme lo dispuesto por el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, y que adjuntaba la documentación correspondiente.

Que tal como dio cuenta la Administración en el punto 1.1.2 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° de fojas 6406 y 6407, por el Ítem 61 del Anexo N° 2 a dicho resultado, de foja 6370, la recurrente solo presentó una carta dirigida al Banco Interamericano de Finanzas para la transferencia a favor de Eternit Services S.A. por la suma de € 2 917,77²³, de foja 4715, por lo que no cumplió con sustentar la provisión por seguro del Sr. Vercutter cargada a gasto por S/ 10 065,73²⁴, no pudiendo verificarse que cumplía con el principio de causalidad; en ese sentido, observó tal importe.

Que posteriormente, mediante el punto 2 del Anexo N° 1 al Requerimiento N° de foja 6545, emitido de conformidad con el artículo 75 del Código Tributario, la Administración comunicó a la recurrente la observación efectuada en el punto 1.1 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° por gastos sin sustento por el importe de S/ 307 337,40, dentro del cual se encontraba aquella referida a la provisión por gasto por seguro social del Sr. Vercutter, por S/ 10 065,73, a fin que realice sus descargos.

Que en el escrito de 4 de setiembre de 2014, de foja 6176, la recurrente señaló que el seguro a favor de Javier Dancuart fue contratado a raíz de su viaje a Nigeria con el fin de asistir a una capacitación por el curso organizado por *Etex Group* denominado "2011-2012 for young", y que adjuntaba correos electrónicos relacionados a dicho seguro y comprobante de pago, de fojas 5946 a 5977.

Que en el punto 2 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° de fojas 6517 a 6519, la Administración dio cuenta de lo señalado y proporcionado por la recurrente, e indicó que no sustentó a favor de quién se contrató el seguro, debido a que en su escrito de 4 de setiembre de 2014 señaló que este fue contratado a favor de y en los correos electrónicos que adjuntó alude a otro, no habiendo proporcionado tampoco el contrato en el que se observe el tipo de cobertura y vigencia del seguro; y que dado que no sustentó que cumpliera con el principio de causalidad, mantuvo, entre otros, tal observación por la suma de S/ 10 065,73. Resulta pertinente mencionar que el importe total observado que se mantuvo en el punto 2 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° fue de S/ 136 313,55, según se aprecia de foja 6517 y el detalle del Anexo N° 4 a dicho resultado, de foja 6476.

Que en el Anexo N° 2 a la Resolución de Determinación N° emitida por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2011, de foja 6758, la Administración dio cuenta que la recurrente aceptó la observación por "Provisiones sin sustento resultando imposible determinar que las mismas cumplieran con el principio de causalidad, entre otros" por S/ 136 314,00, conforme con el punto 2 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° en virtud de la cual, el 23 de setiembre de 2014, presentó una declaración rectificatoria por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2011, mediante el Formulario Virtual PDT 670 N° de fojas 6777 a 6783.

Que si bien a foja 5946 figura la Nota de Débito emitida por por concepto de "social contributions" de Mr. Vercutter, por el monto de € 2 487,82, los correos electrónicos que adjunta como sustento del gasto de seguro, de fojas 5974 a 5977, no permiten acreditar con certeza su destino conforme

²³ Con referencia a la Factura N° 1011786, por "social contributions".

²⁴ Cabe anotar que el total de reparo establecido por la Administración en el punto 1.1 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° fue de S/ 307 337,40, de foja 6409.



Tribunal Fiscal

N° 02160-4-2023

con la generación de renta gravada. En efecto, dichos correos solo dan cuenta de la invitación al programa 2011-2012 for young por *Etex Group*, y si bien se aprecian comunicaciones entre el Gerente General y la Gerencia de Producción de la recurrente, no queda claro el personal que participó en dicho evento, pues esta última comunicó al primero que el único profesional del área de producción que cumplía con los requisitos para ser candidato a la capacitación de la referencia era , sin embargo, él ya tenía un programa de trabajo, sugiriéndose, por tanto, a como profesional que cumplía los requisitos solicitados; siendo que además en el escrito de 4 de setiembre de 2014 la recurrente señaló que el seguro fue contratado a favor de y la documentación adjunta a dichos correos, de fojas 5947 a 5973, solo corresponde a información del desarrollo de dicho programa (módulos, sesiones, ponentes, fechas, entre otros).

Que en ese sentido, no habiendo la recurrente sustentado el destino del gasto conforme con la generación de renta gravada, por el importe de S/ 10 065,73, tal monto constituye una disposición indirecta de renta no susceptible de posterior control tributario, correspondiendo la aplicación de la Tasa Adicional de 4,1%, procediendo, por tanto, confirmar la resolución apelada en este extremo.

Que en cuanto a lo alegado por la recurrente respecto a que el “dividendo presunto” se aplica en aquellos supuestos en los que no es posible demostrar el destino del egreso, lo que hace presumir que estos fueron entregados indirectamente a los accionistas o socios, y que en esa medida existen casos en los que a pesar de producirse un reparo no se configura la distribución de dividendos presuntos, pudiendo así darse el caso que la prestación del servicio no esté acreditada con toda la documentación solicitada, pero se acredita la salida del dinero en favor del prestador, siendo que los gastos observados son conceptos que están plenamente identificados y sustentados a través de diversa documentación, por lo que no pueden ser considerados como dividendos presuntos, dado que son servicios efectivamente prestados que son susceptibles de posterior control tributario; debe indicarse que los gastos analizados en este punto (4.2) corresponden a gastos cuya fehaciencia ni su destino conforme con la generación de renta gravada se ha sustentado, por lo que el destino de tales desembolsos no se encuentra acreditado y, en consecuencia, constituyen una disposición indirecta de renta no susceptible de posterior control tributario, de acuerdo con las normas y jurisprudencia glosada; en ese sentido, no resultan amparables sus argumentos en contrario.

4.3. Importe de S/ 493 607,00

Que conforme se observa del Anexo N° 1.1 a la Resolución de Determinación N° , de foja 6705, la Administración aplicó la Tasa Adicional del Impuesto a la Renta en diciembre de 2011 respecto del reparo por S/ 493 607,00 (Ítem “C”), según el punto 6 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N°

Que de la revisión del punto 6 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° , de fojas 6497 a 6499, 6501 y 6502, se advierte que corresponde al reparo a la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2011 por “Diferencias entre los gastos de personal declarados en el PDT 670 Renta Anual 2011 y los PDT 601 Planilla Electrónica del ejercicio 2011”, por S/ 493 607,00

Que en ese sentido, la aplicación de la Tasa Adicional de 4,1% del Impuesto a la Renta en el período diciembre de 2011, bajo análisis, por S/ 493 607,00, se asocia al reparo analizado en el punto 2.3 de la presente resolución - Diferencias entre los gastos de personal declarados en el PDT 670 Renta Anual 2011 y los PDT 601 Planilla Electrónica del ejercicio 2011 (S/ 493 607,00), el que ha sido levantando por esta instancia, conforme se ha señalado precedentemente, por lo que la aplicación de dicha tasa no se encuentra sustentada en este extremo; en ese sentido, corresponde dejarla sin efecto y revocar la resolución apelada en cuanto aquel.

Que estando a lo señalado, carece de relevancia emitir pronunciamiento sobre los demás alegatos de la recurrente en este punto.



Tribunal Fiscal

N° 02160-4-2023

4.4. Importe de S/ 208 067,00

Que conforme se aprecia del Anexo N° 1.1 a las Resoluciones de Determinación N° _____ a de foja 6705, la Administración aplicó la Tasa Adicional del Impuesto a la Renta en los períodos de enero a diciembre de 2011, por el importe total de S/ 208 067,00.

Que según el Anexo N° 2 a las mencionadas resoluciones de determinación, de foja 6702, la Administración aplicó la Tasa Adicional del Impuesto a la Renta respecto a las adiciones efectuadas por la recurrente al determinar su renta neta imponible del ejercicio 2011 por S/ 208 067,00, consignadas en su declaración jurada original del Impuesto a la Renta presentada mediante Formulario Virtual PDT 670 N° _____²⁵ de 27 de marzo de 2011, de fojas 6784 a 6790, por los conceptos detallados en el Anexo 6.4 al Resultado del Requerimiento N° _____ los cuales fueron consideradas por la Administración como disposición indirecta de renta no susceptible de posterior control tributario en los períodos enero a diciembre de 2011, por S/ 208 067,00.

Que al respecto, se tiene que en el punto 15 del Anexo N° 1 al Requerimiento N° _____, de foja 6425, la Administración indicó que la recurrente consignó en su declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2011, presentada mediante Formulario Virtual PDT 670 N° _____, adiciones por los siguientes conceptos: (i) Gastos cuya documentación sustentatoria no cumple con los requisitos y características establecidas en el Reglamento de Comprobantes de Pago (S/ 136 924,00), (ii) Gastos personales y de sustento del contribuyente y sus familiares (S/ 101 888,00), (iii) Gastos por capacitación Maestrias (S/ 24 203,00), (iv) Alquiler de departamento (S/ 6 739,00), (v) Dieta Tulio Silgado (S/ 1 804,00), (vi) Gastos por atenciones (S/ 1 557,00) y (vii) Gastos por premiación dineraria (S/ 37 000,00), por los cuales no cumplió con el pago de la Tasa Adicional del Impuesto a la Renta, por lo que le solicitó que explicara el motivo por el que no realizó el pago de dicha tasa por las sumas cargas a gastos que significaron una disposición indirecta de renta no susceptible de posterior control tributario.

Que con escrito de 6 de agosto de 2014, de fojas 4854 a 4856, la recurrente refirió que los importes señalados por la Administración correspondían a gastos cuyo destino es plenamente identificable, pero que no podían considerarse como deducibles para efectos tributarios, siendo que la sola calificación de un gasto como reparable no determina la aplicación de la tasa adicional del Impuesto a la Renta.

Que en el punto 15 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° _____, de fojas 6372 a 6378, la Administración dio cuenta de los descargos de la recurrente, e indicó que se trataba de gastos sin sustento fehaciente, detallados en su Anexo N° 6, de fojas 6354 a 6364, por lo que correspondía aplicar la Tasa Adicional del Impuesto a la Renta al constituir disposición indirecta de renta no susceptible de posterior control tributario.

Que posteriormente, mediante el punto 11 del Anexo N° 1 al Requerimiento N° _____, de foja 6542, emitido de conformidad con el artículo 75 del Código Tributario, la Administración comunicó a la recurrente la observación efectuada en el punto 15 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° _____ por gastos sin sustento fehaciente a los que corresponde aplicar la Tasa Adicional del Impuesto a la Renta, a fin que realice sus descargos.

Que con escrito de 4 de setiembre de 2014, de fojas 6172 a 6174, la recurrente reiteró que los importes observados correspondían a gastos cuyo destino podía identificarse, por lo que no constituían disposición indirecta de renta y no les resultaba aplicable la Tasa Adicional del Impuesto a la Renta.

Que en el punto 11 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° _____, de fojas 6487 a 6489, la Administración dio cuenta que la recurrente no desvirtuó la observación por los siguientes gastos: (i) Gastos cuya documentación sustentatoria no cumple con los requisitos y características establecidas en

²⁵ Cabe precisar que si bien la Administración hace referencia a la declaración jurada original del Impuesto a la Renta presentada, en la que se consignaron las adiciones materia de observación, estas también fueron consignadas por la recurrente en su declaración jurada rectificatoria presentada mediante Formulario Virtual PDT 670 N° _____ de 23 de setiembre de 2014, de fojas 6777 a 6783.



Tribunal Fiscal

N° 02160-4-2023

el Reglamento de Comprobantes de Pago (S/ 136 924,00), (ii) Gastos personales y de sustento del contribuyente y sus familiares (S/ 24 043,00), (iii) Alquiler de departamento (S/ 6 739,00), (iv) Dieta Tulio Silgado (S/ 1 804,00), (v) Gastos por atenciones (S/ 1 557,00) y (vi) Gastos por premiación dineraria (S/ 37 000,00); en ese sentido, mantuvo el reparo por el total de S/ 208 067,00, según detalle del Anexo N° 6.4 al resultado de dicho requerimiento, de fojas 6460 a 6470, al considerar que constituía disposición indirecta de renta no susceptible de posterior control tributario y, por tanto, aplicable la Tasa Adicional del Impuesto a la Renta.

Que de lo señalado anteriormente se tiene que la Administración aplicó la Tasa Adicional de 4,1% del Impuesto a la Renta sobre las adiciones efectuadas por la recurrente en su declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2011, ascendentes a S/ 208 067,00, que corresponden a gastos cuya documentación sustentatoria no cumple con los requisitos y características establecidas en el Reglamento de Comprobantes de Pago, gastos personales y de sustento del contribuyente y sus familiares, alquiler de departamento, dieta Tulio Silgado, gastos por atenciones y gastos por premiación dineraria, consideradas por aquella como disposición indirecta de renta no susceptible de posterior control tributario en los períodos enero a diciembre de 2011 por la indicada suma.

Que ahora bien, tratándose de los desembolsos observados por gastos cuya documentación sustentatoria no cumple con los requisitos y características establecidos por el Reglamento de Comprobantes de Pago, debe indicarse que este Tribunal en la Resolución N° 12879-4-2008 ha señalado que los gastos con documentación sustentatoria que no cumple requisitos de ley para ser considerados comprobantes de pago no constituyen una disposición indirecta de renta que no es susceptible de posterior control tributario, toda vez que estos sí son susceptibles de dicho control; por lo que corresponde dejar sin efecto la aplicación de la Tasa Adicional del Impuesto a la Renta y revocar la resolución apelada en este extremo.

Que en cuanto a los gastos por premiación dineraria, por el importe total de S/ 37 000,00, cuyo detalle se aprecia en el Anexo N° 6.4 al Resultado del Requerimiento N° , de foja 6463, en autos, a fojas 6839 a 6869 se observan diversos documentos tales como correos de coordinación sobre el otorgamiento de premios concurso "La Casa Urbana" de 12 de octubre de 2011, relación de proyectos premiados concurso de arquitectura "La Casa Urbana" (detalle de ganadores y premios y menciones honoríficas, por los importes de S/ 20 000,00, S/ 6 000,00, S/ 3 000,00, S/ 2 000,00, S/ 2 000,00, S/ 2 000,00 y S/ 2 000,00, respectivamente), documentos de pago y cheques girados a los mencionados ganadores, así como documentos suscritos por estos por la entrega de los mencionados premios (según importe correspondiente), los que en su conjunto sustentan los desembolsos efectuados por concepto de premios otorgados a los ganadores del concurso de arquitectura "La Casa Urbana" por la recurrente, encontrándose acreditado su destino, por lo que no se puede sostener que tal importe observado adicionado constituya una disposición indirecta de renta no susceptible de posterior control tributario, y en ese sentido, corresponde dejar sin efecto la acotación de la Tasa Adicional del Impuesto a la Renta y revocar la resolución apelada en este extremo.

Que respecto de los restantes conceptos observados adicionados, por gastos personales y de sustento del contribuyente y sus familiares, alquiler de departamento, dieta Tulio Silgado y gastos por atenciones, de autos no se aprecia que la recurrente hubiese sustentado fehacientemente aquellos, por lo que tales montos constituyen una disposición indirecta de renta no susceptible de posterior control tributario, y en consecuencia, corresponde la aplicación de la Tasa Adicional del Impuesto a la Renta, procediendo, por tanto, confirmar la resolución apelada en este extremo.

Que si bien la recurrente alega que presentó en instancia de reclamación un listado de comprobantes de pago que sustentan la salida de efectivo y que esos gastos no beneficiaron a sus accionistas, a foja 6967 se aprecia un detalle de desembolsos con la referencia a proveedores y sus importes, al que se acompañan diversos documentos, de fojas 6814 a 6838 y 6870 a 6966, tales como comprobantes de pago, recibos, guías de remisión, reportes contables, carta de cobro de pólizas de seguro pendientes, pago de planilla de proveedores, órdenes de servicio, acta de recepción de trabajo, presupuesto, liquidaciones de gastos (viajes y viáticos), tarjeta de embarque, cheques, vouchers de orden de pago y documentos de cobranza emitidos por Sedapal, de cuya revisión no es posible establecer el destino de los importes desembolsados materia de adición, y si bien adjunta por concepto del alquiler de un inmueble, documentos de pago y un



Tribunal Fiscal

N° 02160-4-2023

contrato incompleto en el que se alude al arrendamiento de un inmueble destinado para uso vivienda, no se evidencia mayor documentación que acredite con certeza el destino del gasto, entendiéndose, por tanto, que es una disposición indirecta de renta que no es susceptible de posterior control tributario; por lo que no resultan amparables los argumentos de la recurrente en sentido contrario.

Que respecto a los criterios jurisprudenciales invocados por la recurrente, en el sentido que no corresponde la aplicación de la Tasa Adicional del Impuesto a la Renta cuando el contribuyente ha adicionado los conceptos reparados en la declaración jurada, toda vez que pueden ser materia de posterior control tributario; debe indicarse que conforme con la citada Resolución N° 00358-1-2023, se ha establecido con carácter de precedente de observancia obligatoria que la presentación de una declaración jurada rectificatoria del Impuesto a la Renta mediante la que se reconocen las observaciones efectuadas por la Administración en el marco de una fiscalización, no impide la aplicación de la Tasa Adicional del Impuesto a la Renta, debido a que tal declaración, por sí sola, no acredita el destino de los importes observados y, en consecuencia, no desvirtúa que pudieran involucrar una disposición indirecta de renta no susceptible de posterior control tributario; siendo que según lo establecido por el acuerdo recogido en el Acta de Reunión de Sala Plena N° 2002-10 de 17 de setiembre de 2002, los criterios adoptados por la Sala Plena del Tribunal Fiscal son de carácter vinculante para todos los vocales de este Tribunal, de modo que esta instancia no puede apartarse de ellos.

Que cabe precisar que en los fundamentos de la anotada resolución se señala que: *"Lo afirmado se sostiene en que el reconocimiento de los importes observados mediante declaración jurada rectificatoria del Impuesto a la Renta de Tercera Categoría -por sí solo- no brinda información ni otorga sustento respecto al destino de los desembolsos o egresos y/o sobre sus beneficiarios; por lo tanto, tal declaración no descarta que dichos montos hubieran beneficiado a los socios o asociados de la persona jurídica. Cabe mencionar que lo señalado es aplicable tanto a las declaraciones rectificatorias presentadas dentro de un procedimiento de fiscalización, como a aquellas que no fueron presentadas en este contexto."*

Que estando al análisis realizado, corresponde que al haberse levantado la acotación por la aplicación de la Tasa Adicional del Impuesto a la Renta por determinados conceptos y mantenido respecto de otros, conforme con lo desarrollado precedentemente, la Administración efectúe la reliquidación respectiva de las Resoluciones de Determinación N°

Que de otro lado, estando a que en la apelación la recurrente ha esgrimido su pretensión de devolución de los pagos efectuados por los mencionados valores, corresponde, en aplicación del artículo 223 del Texto Único Ordenado de la Ley del Procedimiento Administrativo General, aprobado por Decreto Supremo N° 004-2019-JUS²⁶, dar trámite de solicitud no contenciosa de devolución a dicho extremo del recurso de apelación, debiendo remitirse los actuados a la Administración en tal extremo a efecto que tramite el correspondiente procedimiento no contencioso, y de existir uno en trámite, que los actuados le sean anexados; siendo que en tal procedimiento corresponde que se tenga en cuenta lo resuelto respecto de dichos valores.

Que el informe oral solicitado se llevó a cabo con la asistencia de los representantes de ambas partes, según se acredita de la constancia de foja 8103.

Con las vocales Flores Talavera, Izaguirre Llampasi y Sánchez Gómez, e interviniendo como ponente la vocal Izaguirre Llampasi.

RESUELVE:

1. **REVOCAR** la Resolución de Intendencia N° _____ de 15 de mayo de 2015, en cuanto a la Resolución de Determinación N° _____, en el extremo de los reparos a la renta neta imponible del ejercicio 2011 por Gastos por la prestación de servicios no fehacientes; Provisiones sin sustento, en cuanto al concepto "Provisión por Gran Mantenimiento"; y Diferencias entre los gastos de

²⁶ Según el cual, el error en la calificación del recurso por parte del recurrente no será obstáculo para su tramitación siempre que del escrito se deduzca su verdadero carácter.



Tribunal Fiscal

N° 02160-4-2023

personal declarados en el PDT 670 Renta Anual 2011 y los PDT 601 Planilla Electrónica del ejercicio 2011; así como a la Resolución de Multa N° en cuanto aquellos, debiendo la Administración proceder conforme con lo dispuesto por la presente resolución.

2. **REVOCAR** la Resolución de Intendencia N° de 15 de mayo de 2015, en cuanto a las Resoluciones de Determinación N° respecto a la aplicación de la Tasa Adicional del Impuesto a la Renta por los siguientes conceptos: Importes de S/ 123 585,00 y S/ 371 925,00; Importe de S/ 493 607,00; e Importe de S/ 208 067,00 en relación con los gastos cuya documentación sustentatoria no cumple con los requisitos y características establecidas en el Reglamento de Comprobantes de Pago y gastos por premiación dineraria; y **CONFIRMARLA** en lo demás extremos impugnados que contiene.
3. **DAR TRÁMITE** de solicitud no contenciosa de devolución al extremo en que se solicita tal pretensión, de acuerdo con lo señalado por la presente resolución, debiendo la Administración proceder conforme con lo dispuesto al respecto.

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

FLORES TALAVERA
VOCAL PRESIDENTE

IZAGUIRRE LLAMPASI
VOCAL

SÁNCHEZ GÓMEZ
VOCAL

González Ponce
Secretario Relator (e)
ILL/CHP/mgp

Nota: Documento firmado digitalmente