



Ministerio de
Economía
y Finanzas

Firmado Digitalmente por
GONZALEZ PONCE Manuel
Enrique FAU 20131370645
soft
Fecha: 15/09/2023
16:16:32 COT
Motivo: En señal de
conformidad



Tribunal Fiscal

N° 07511-4-2023

EXPEDIENTE N° : 1367-2016
INTERESADO :
ASUNTO : Impuesto a la Renta, Impuesto General a las Ventas y Multas
PROCEDENCIA : Lima
FECHA : Lima, 8 de setiembre de 2023

VISTA la apelación interpuesta por , con RUC N° , contra la Resolución de Intendencia N° de 19 de noviembre de 2015, emitida por la Intendencia de Principales Contribuyentes Nacionales de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria – SUNAT, que declaró fundada en parte la reclamación interpuesta contra las Resoluciones de Determinación N° , giradas por Impuesto a la Renta del ejercicio 2011 e Impuesto General a las Ventas de enero, marzo a junio, agosto, octubre y noviembre de 2011, así como las Resoluciones de Multa N° y 0 a 012-002-0025446, emitidas por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario.

CONSIDERANDO:

Que en el presente caso, mediante Cartas N° SUNAT y SUNAT, así como los Requerimientos N° y , de fojas 5525, 5531, 6036 y 6039, notificados el 31 de julio de 2013, de fojas 5526 y 6037, la Administración inició a la recurrente los procedimientos de fiscalización por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2011 e Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2011.

Que como consecuencia de los aludidos procedimientos de fiscalización, la Administración emitió los siguientes valores:

- Resolución de Determinación N° , girada por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2011, por los siguientes reparos¹: (i) Indemnizaciones al personal no sustentadas fehacientemente por S/ 374 293,00, (ii) Retribuciones al directorio no aceptadas por S/ 92 034,00, (iii) Gastos de capacitación que no cumplen con el principio de causalidad por S/ 65 718,00, (iv) Gastos de asesoría y consultoría que no cumplen con el principio de causalidad por S/ 88 382,00, (v) Gastos de seguros y suscripciones no aceptadas por S/ 12 832,00, (vi) Otros gastos diversos de gestión no aceptados por S/ 39 340,00, (vii) Notas de crédito no sustentadas por S/ 216 183,00, (viii) Depreciación del ejercicio en exceso por S/ 142 125,00, y (ix) Amortización de intangibles en exceso por S/ 138 125,00, de fojas 6285 a 6320.

¹ Según se da cuenta en el Anexo N° 2 de la Resolución de Determinación N° , de foja 6318, en el procedimiento de fiscalización, la Administración formuló observaciones a la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2011 por (i) Atenciones al personal no sustentado por S/ 6 570,00; (ii) Provisiones de cobranza dudosa que no cumple con los requisitos por S/ 153 860,00; (iii) Gastos de asesoría y consultoría que no cumplen con el principio de causalidad por S/ 32 358,00; (iv) Provisiones de intereses de leasing en exceso por S/ 34 698,00; (v) Gastos de seguros y suscripciones no aceptadas por S/ 28 681,00; (vi) Diferencia de depreciación entre registro de activos y libro diario por S/ 1 522,00; (vii) Intereses moratorios rectificatoria PDT 621 enviados al gasto por S/ 65 137,00; (viii) Otros gastos diversos de gestión no aceptados por S/ 68 367,00; (ix) Retribuciones al directorio no aceptadas por S/ 196 006,00; y (x) Notas de crédito no sustentadas por S/ 206 287,00; las que fueron aceptados por la recurrente con la presentación de la declaración jurada rectificatoria mediante el Formulario Virtual PDT 670 N° de 10 de diciembre de 2014, de fojas 6354 a 6356, por lo que tales extremos no son materia de grado.



Ministerio de
Economía
y Finanzas

Firmado Digitalmente por
FLORES TALAVERA Ada
Maria Tarcila FAU
20131370645 soft
Fecha: 15/09/2023 16:13:41
COT
Motivo: Soy el autor del
documento



Ministerio de
Economía
y Finanzas

Firmado Digitalmente por
IZAGUIRRE LLAMPASI
Rossana FAU 20131370645
soft
Fecha: 15/09/2023 16:06:17
COT
Motivo: Soy el autor del
documento



Ministerio de
Economía
y Finanzas

Firmado Digitalmente por
SANCHEZ GOMEZ Silvana Ofelia
FAU 20131370645 soft
Fecha: 15/09/2023 16:07:14 COT
Motivo: Soy el autor del
documento



Tribunal Fiscal

N° 07511-4-2023

- Resoluciones de Determinación N° _____ a _____, giradas por el Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2011, por los siguientes reparos: (i) A la base imponible² de marzo a mayo y julio a diciembre de 2011 por Reclasificación de importes con efecto S/ 0,00 y Notas de crédito no sustentadas por S/ 225 558,00; y (ii) Al crédito fiscal³ de enero, mayo, julio y agosto de 2011 por crédito fiscal no aceptado por S/ 14 019,00 y relacionado con el Consorcio Thomas Greg & Sons – Enotria con efecto S/ 0,00, de fojas 6065 a 6073 y 6135 a 6146.
- Resoluciones de Multa N° _____ y _____ a _____, emitidas por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, vinculadas al Impuesto a la Renta del ejercicio 2011 e Impuesto General a las Ventas de enero, marzo a mayo, agosto y noviembre de 2011, de fojas 6262 a 6276.

Que según se advierte del escrito de reclamación, de fojas 6163 a 6215, con el aludido recurso la recurrente impugnó únicamente⁴ las Resoluciones de Determinación N° _____

a _____ y _____, emitidas por Impuesto a la Renta del ejercicio 2011 e Impuesto General a las Ventas de enero, marzo a junio, agosto, octubre y noviembre de 2011, así como las Resoluciones de Multa N° _____ y _____ a _____, giradas por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, vinculadas al Impuesto a la Renta del ejercicio 2011 e Impuesto General a las Ventas de enero, marzo a mayo, agosto y noviembre de 2011.

Que ahora bien, en instancia de reclamación, la Administración, en cuanto a los reparos a la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2011, dejó sin efecto aquel por "Indemnizaciones al personal no sustentadas fehacientemente" por S/ 374 293,00, levantó el de "Retribuciones al directorio no aceptadas" por S/ 92 034,00 y disminuyó el de "Depreciación del ejercicio en exceso" de S/ 142 125,00 a S/ 125 912,03; así como efectuó el recálculo de la Resolución de Multa N° _____ por efecto de tal pronunciamiento.

Que estando a lo antes señalado, procede emitir pronunciamiento por los reparos que se describen a continuación:

a) Impuesto a la Renta

- Gastos de capacitación que no cumplen con el principio de causalidad (S/ 65 718,00)
- Gastos de asesoría y consultoría que no cumplen con el principio de causalidad (S/ 88 382,00)
- Gastos de seguros y suscripciones no aceptadas (S/ 12 832,00)
- Otros gastos diversos de gestión no aceptados (S/ 39 340,00)
- Notas de crédito no sustentadas (S/ 216 183,00)
- Depreciación del ejercicio en exceso (S/ 125 912,03)
- Amortización de intangibles en exceso (S/ 138 125,00)

² Según se da cuenta en el Anexo N° 3 de las Resoluciones de Determinación N° _____, giradas por el Impuesto General a las Ventas de febrero, mayo a julio y octubre a diciembre de 2011, de foja 6071, la Administración observó en el procedimiento de fiscalización la base imponible de tales períodos por Notas de crédito correspondientes a facturas anuladas de períodos anteriores a los fiscalizados por S/ 206 286,00, lo que fue aceptado por la recurrente con la presentación de las respectivas declaraciones juradas rectificatorias, de foja 6344, por lo que tal extremo no es materia de grado.

³ Según se da cuenta en el Anexo N° 4 de las Resoluciones de Determinación N° _____ a _____ y _____, giradas por el Impuesto General a las Ventas de enero a marzo y junio de 2011, de foja 6070, en el procedimiento de fiscalización, la Administración observó el crédito fiscal de tales períodos por S/ 6 980,00 y S/ 9 549,00, lo que fue aceptado por la recurrente con la presentación de las respectivas declaraciones juradas rectificatorias, de foja 6344, por lo que tal extremo no es materia de grado.

⁴ Cabe anotar que la recurrente no impugnó las Resoluciones de Determinación N° _____, giradas por el Impuesto General a las Ventas de febrero, julio, setiembre y diciembre de 2011, valores que fueron emitidos por S/ 0,00, según se verifica de fojas 6135, 6138, 6139 y 6145.



Tribunal Fiscal

N° 07511-4-2023

b) Impuesto General a las Ventas⁵

- A la base imponible
 - o Reclasificación de importes
 - o Notas de crédito no sustentadas
- Al crédito fiscal
 - o Reparos al crédito fiscal no aceptado
 - o Reparos relacionados al Consorcio Thomas Greg & Sons - Enotria

Que así también, corresponde establecer si las Resoluciones de Multa N° _____ y _____ a _____, emitidas por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, se encuentran conforme a ley.

Que de lo expuesto se tiene que la materia controvertida consiste en determinar si los reparos impugnados y las sanciones de multa vinculadas fueron establecidos con arreglo a ley; debiéndose emitir pronunciamiento previamente respecto de la nulidad planteada por la recurrente.

A) NULIDAD

Que en el escrito de apelación se aprecia que la nulidad de los valores impugnados deducida por la recurrente aborda dos aspectos, vinculados a la (i) Obligación de la Administración de efectuar cruce de información con terceros en cumplimiento del principio de verdad material, y (ii) Si en caso se aportó un mínimo indispensable de pruebas sobre los servicios recibidos, corresponde a la Administración probar que la operación no es real.

Que al abordar el *primer* aspecto, la recurrente indica que la Administración ha cuestionado la efectiva prestación de diversos servicios prestados a su favor, los cuales resultaban necesarios para el desarrollo de sus operaciones durante el ejercicio 2011, habiendo aquella señalado que la documentación presentada durante el procedimiento de fiscalización resulta insuficiente para acreditar en forma fehaciente la efectiva prestación de los servicios adquiridos, así como la emisión de las notas de crédito durante dicho ejercicio. Precisa que los gastos reparados cumplen con el principio de causalidad recogido en el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, respecto del cual refiere que tiene una cláusula abierta que recoge los parámetros que debe cumplir el vínculo causal, debiendo efectuarse el análisis de la necesidad de los gastos incurridos dentro del contexto determinado por el giro del negocio de la empresa, su *modus operandi* y las circunstancias que rodean sus operaciones, no existiendo un listado taxativo de gastos deducibles ni de documentación que acredite la causalidad en cada caso. Cita, sobre el particular, el Informe N° _____ y las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 0657-4-1997, 0814-2-1998, 0668-3-1999, 0691-2-1999, 0710-2-1999, 0612-4-2000, 1153-5-2003, 1590-3-2003, 1275-2-2004, 6009-3-2004, 05732-1-2005, 3964-1-2006, 3082-5-2006 y 2690-3-2004, entre otras.

Que menciona, a su vez, que un paso adicional es evidenciar en la realidad que dicho gasto ha sido efectivamente realizado y que se hizo uso efectivo del servicio contratado, sin embargo, la Ley del Impuesto a la Renta no ha recogido disposición alguna sobre la fehaciencia de la operación, por lo que es necesario remitirse a la jurisprudencia. Añota que la fehaciencia de las operaciones se acredita con documentación que sustente la recepción de los bienes o con indicios razonables de la efectiva prestación del servicio, y que la Administración goza de la facultad discrecional de solicitar información a terceros por medio del cruce de información, lo que resulta necesario para llegar a la verdad material, respecto de lo cual cita a las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 372-3-97, 571-5-2000, 05732-1-2005, 06436-5-2005, 04346-1-2006 y 01602-3-2010.

⁵ Considerando los periodos de los valores impugnados por la recurrente, esto es, las Resoluciones de Determinación N° _____, _____, _____ y _____ (enero, marzo a junio, agosto, octubre y noviembre de 2011).



Tribunal Fiscal

N° 07511-4-2023

Que anota que en virtud del principio de verdad material, la Administración se encuentra obligada a comprobar los hechos relativos al interés, obligación o derecho de un contribuyente, es decir, a desarrollar toda actividad y actos que sean necesarios para una adecuada tutela a dicho interés; siendo que los alcances de dicho principio se complementan, a su vez, con el principio de impulso de oficio, por el cual debe asumir un rol activo en la conducción del procedimiento de fiscalización, reconociéndose en la Ley del Procedimiento Administrativo General que la carga de la prueba en un procedimiento administrativo de oficio, como el de fiscalización, se rige por el principio de impulso de oficio. Por lo tanto, al omitirse la realización del cruce de información con los proveedores cuyas operaciones fueron objeto de reparo, la emisión de las resoluciones de determinación y resoluciones de multa impugnadas ha vulnerado los principios y disposiciones del ordenamiento legal y tributario, prescindiéndose totalmente del procedimiento legal establecido.

Que por otro lado, en cuanto al *segundo* aspecto que sustenta la nulidad de los valores impugnados alegada por la recurrente, menciona que la no fehaciencia de una operación no se presume ni se intuye, sino que debe quedar demostrada, probanza que se encuentra a cargo de la Administración, citando, sobre el particular, a las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 894-1-96, 118-1-97, 3720-3-2002, 3758-1-2006 y 10673-1-2013, a lo que concluye que al no haber cumplido la Administración con su carga de probar que la operación no es real, se evidencia su actuación arbitraria y no existe sustento para los reparos realizados.

Que refiere, además, que cumplió con aportar un mínimo indispensable de pruebas que sustentan la fehaciencia de las operaciones con sus proveedores, conforme con el criterio establecido en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 00120-5-2002, 3720-3-2002 y 3708-1-2004, por lo que la Administración debió valorar dichas pruebas, realizar el cruce de información correspondiente, si tenía dudas respecto de la información presentada, y no presumir la inexistencia de las operaciones, desconociendo el gasto; por lo que estando a la documentación presentada, no logra comprender el desconocimiento de la deducción realizada, habiendo la Administración efectuado un análisis superficial sin recurrir al cruce de información, lo que evidencia una finalidad recaudadora sin el respeto de sus derechos como administrado.

Que al respecto, debe indicarse que este Tribunal, en la Resolución N° 04831-9-2012, entre otras, ha señalado que corresponde al contribuyente acreditar el cumplimiento de los requisitos exigidos por la Ley del Impuesto a la Renta a efecto de la deducción de un gasto de naturaleza tributaria, con los medios probatorios correspondientes, y en esa línea, ha establecido en las Resoluciones N° 09954-3-2017, 10169-4-2017 y 05586-4-2021, entre otras, que no es obligación de la Administración realizar cruces de información con terceros como requisito indispensable para cuestionar la realidad de una operación; debiendo agregarse que conforme con lo dispuesto por el numeral 5 del artículo 87 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, los administrados están obligados a facilitar las labores de fiscalización y determinación que realice la Administración Tributaria y, en especial, deberán permitir el control por la Administración, así como presentar o exhibir, en las oficinas fiscales o ante los funcionarios autorizados, según señale la Administración, las declaraciones, informes, libros de actas, registros y libros contables y demás documentos relacionados con hechos generadores de obligaciones tributarias, en la forma, plazos y condiciones que le sean requeridos, así como formular las aclaraciones que le sean solicitadas.

Que asimismo, en las Resoluciones N° 01233-1-2012 y 13687-1-2011, entre otras, este Tribunal 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 en esa línea, de acuerdo con el criterio contenido en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 01059-4-2019, a efecto de analizar la realidad o fehaciencia de una o varias operaciones, este Tribunal ha establecido que la carga de la prueba respecto a su existencia y/o realidad, recae principalmente en el contribuyente que alega su existencia y la Administración, puede, mediante cruces de información, entre otros, aportar los elementos de prueba que considere necesarios con la finalidad de acreditar su



Tribunal Fiscal

N° 07511-4-2023

inexistencia, por lo que si un contribuyente no aporta elementos concluyentes, podría no acreditarse la realidad o fehaciencia de sus operaciones, aun cuando no se llegase a efectuar con terceros cruce de información alguno.

Que en efecto, es al contribuyente a quien le corresponde acreditar el cumplimiento de los requisitos de ley, a efecto de deducir los gastos o costos para la determinación del Impuesto a la Renta, con los medios probatorios que considere idóneos y que puedan causar certeza en la Administración, y si bien es cierto, este Tribunal en reiterados pronunciamientos, tal como la Resolución N° 04089-8-2015, ha indicado que la Administración debe tener una posición activa en cuanto a la producción y actuación de pruebas en la línea del principio de impulso de oficio recogido por el Título Preliminar de la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley N° 27444, también lo es que tal actuación no es exigida cuando previamente hay un deber probatorio que debe ser cumplido por parte del contribuyente. Por lo tanto, al recaer en la recurrente la carga de la prueba, respecto a la sustentación de la deducción de gastos o costos para la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2011, es a ella a quien correspondía aportar las pruebas necesarias para tal fin, careciendo de sustento, por tanto, que la Administración se encontrara obligada a realizar cruces de información con terceros; en ese sentido, no se observa vulneración a los principios invocados por la recurrente.

Que cabe anotar que de los argumentos planteados por la recurrente en este extremo se aprecia que cuestiona la actuación de la Administración para sustentar los reparos vinculados a la fehaciencia del gasto y que esta tenga una valoración distinta en relación con las pruebas presentadas por ella, lo que no constituye causal que acarree la nulidad invocada; sin perjuicio que aquellos fundamentos serán analizados por esta instancia a fin de determinar la procedencia de los reparos materia de grado.

Que en efecto, los argumentos de la recurrente referidos al principio de causalidad y la fehaciencia de operaciones⁶, así como la jurisprudencia invocada sobre el particular, se considerarán en la presente resolución al momento de evaluar los reparos vinculados a tales aspectos.

Que por lo expuesto, no cabe amparar la nulidad de los valores impugnados sustentada por la recurrente en la falta de realización de cruces de información con sus proveedores y en la carga de la prueba en relación con la fehaciencia de las operaciones y, por tanto, sus argumentos sobre el particular deben ser desestimados.

B) IMPUESTO A LA RENTA

1. Resolución de Determinación N°

Que del Anexo N° 2 de la Resolución de Determinación N° , y considerando los aspectos materia de pronunciamiento en esta instancia –según se ha indicado anteriormente–, se observa que la Administración efectuó reparos a la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2011 por los siguientes conceptos: (i) Gastos de capacitación que no cumplen con el principio de causalidad por S/ 65 718,00; (ii) Gastos de asesoría y consultoría que no cumplen con el principio de causalidad por S/ 88 382,00; (iii) Gastos de seguros y suscripciones no aceptadas por S/ 12 832,00; (iv) Otros gastos diversos de gestión no aceptados por S/ 39 340,00; (v) Notas de crédito no sustentadas por S/ 216 183,00; (vi) Depreciación del ejercicio en exceso por S/ 125 912,03; y (vii) Amortización de intangibles en exceso por S/ 138 125,00.

Que de acuerdo con el Informe General de Fiscalización, de foja 6052, la recurrente tiene como actividad la impresión de documentos valorados, documentos de identificación, publicidad y comprobantes de pago.

1.1. Gastos de capacitación que no cumplen con el principio de causalidad (S/ 65 718,00)

Que la recurrente explica que el reparo se asocia a los conceptos de “Servicios de Apoyo Innovación”, “Servicio de Programa de Dirección General – PAD” y “Asesoría en idiomas y pagos de las mensualidades de las carreras universitarias de parte de su personal”, respecto de los cuales la

⁶ Referidos al desarrollo de conceptos y contenido de la causalidad y fehaciencia de los gastos.



Tribunal Fiscal

N° 07511-4-2023

Administración no ha efectuado una correcta labor de análisis del beneficio obtenido por ella, además de la validación de la fehaciencia de los gastos, siendo que ha acreditado la fehaciencia, causalidad y cumplimiento de la generalidad de dichos servicios.

Que sobre el *primero*, indica que en el procedimiento de fiscalización presentó el *power point* con la información del servicio prestado por el proveedor, el que fue necesario para que su personal cuente con los conocimientos necesarios para incrementar la producción en el área comercial; documentación que describe el análisis de los procesos de su organización que necesitaban reforzarse o mejorar para el sostenimiento de la fuente generadora de ingresos (innovación, cambio, liderazgo, estrategia y estructura, gente y cultura, entre otros conceptos asociados a la funcionalidad de la empresa).

Que respecto al *segundo*, señala que el beneficiario del Programa de Dirección General - PAD fue Alfredo Cilloniz, quien tuvo el cargo de Gerente Comercial, siendo que los resultados de dicho programa pudieron materializarse en el óptimo rendimiento que tuvo en el ejercicio 2011, lo que incluso se ha plasmado en su ascenso, debido a las capacidades adquiridas tanto internamente como con capacitaciones externas, pudiendo apreciarse los resultados positivos y progresivos desde el punto de vista financiero y comercial, incluso en sus declaraciones tributarias. De esta manera, sostiene que acredita el beneficio obtenido de la capacitación recibida por el ejecutivo en mención, mejorando el rendimiento de la fuente generadora de rentas gravables, en forma progresiva desde el ejercicio 2011. Agrega que presentó el certificado otorgado por la realización del programa, y que el criterio de generalidad se sustenta en su política de gastos de capacitación. De otro lado, anota que la Segunda Disposición Complementaria Final del Decreto Legislativo N° 1120, aunque vigente a partir del 1 de enero de 2013, estableció cómo debía comprenderse el criterio de generalidad, el que no sería aplicable para los gastos de capacitación que respondan a una necesidad concreta del empleador de invertir en la capacitación del personal a efecto que repercuta en la generación de renta gravada y el mantenimiento de la fuente productora.

Que en cuanto el *tercero* de ellos, menciona que la generalidad que respalda la deducibilidad del gasto se sustenta en su política de gastos de capacitación, considerando los criterios de antigüedad y buen desenvolvimiento para la elección del personal beneficiado; a lo que reitera lo dispuesto por la Segunda Disposición Complementaria Final del Decreto Legislativo N° 1120, vinculado a la forma en que debía comprenderse el criterio de generalidad.

Que mediante escrito de alegatos, de fojas 6697 a 6700, agrega que la Administración modificó el sustento del reparo relativo al "Servicio de Programa de Dirección General - PAD", explicando sobre ello que: (i) en el Resultado del Requerimiento N°

se indica que se observaron gastos relacionados a la formación universitaria para la obtención de un grado académico, y también que por el PAD no se cumplió con el principio de causalidad ni con el criterio de generalidad, lo que contradice los Informes N°

y ; (ii) Aun cuando forma parte del sustento del reparo, en los actuados no consta que el PAD sea un programa que hubiera estado dirigido o que con él se obtenga un grado académico, por lo que el reparo carece de sustento fáctico; (iii) En la Resolución de Determinación N° se amplía el fundamento del reparo en cuanto al supuesto incumplimiento del criterio de generalidad, sin analizar el alcance del inciso II) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, según lo dispuesto por la Ley N° 29498; (iv) En la resolución apelada nuevamente se modifica el sustento del reparo, pues si bien se sigue cuestionando la causalidad del gasto, ya no se menciona que la capacitación estuvo dirigida a la obtención de un grado académico, sino a que no se cumplió con el principio de causalidad y con el criterio de generalidad.

Que anota que es uno de sus trabajadores de mayor antigüedad, por lo que dada su experiencia y conocimientos sobre el funcionamiento de la empresa, calificaba como un funcionario clave, siendo necesaria su preparación no solo en su calidad de gerente comercial, sino también para prepararse para asumir su próximo cargo (Gerente General), que asumió desde el 1 de enero de 2012.

Que por su parte, la Administración señala que en el caso de " " la recurrente solo proporcionó un archivo *power point*, por el cual no es posible establecer la vinculación del gasto con la generación de rentas gravadas o con el mantenimiento de su fuente productora.



Tribunal Fiscal

N° 07511-4-2023

Que en cuanto al concepto "*Asesoría en idiomas y pagos de las mensualidades de las carreras universitarias de parte de su personal*", refiere que no se cumplió con el criterio de generalidad, y que si bien la recurrente sostuvo que el financiamiento era otorgado en función a la antigüedad y desempeño de los trabajadores, no acreditó ello documentariamente.

Que asimismo, respecto al concepto "PAD - Programa de Dirección General", menciona que no cumplía con el principio de causalidad, debido a que la recurrente no proporcionó documentación que acredite que dicho gasto estuvo vinculado a la generación de rentas gravadas o al mantenimiento de su fuente productora; ni acreditó el cumplimiento del criterio de generalidad, al existir en su organigrama personal que se encontraba al mismo nivel de jerarquía del Gerente Comercial, respecto de los cuales no acreditó que hubiera otorgado la misma capacitación.

Que con escrito de alegatos, de fojas 6706 y 6707, reitera sus argumentos y enfatiza que el reparo se mantuvo bajo los fundamentos expuestos en el procedimiento de fiscalización.

Que en el punto 1⁷ del Anexo N° 4 a la Resolución de Determinación N° , de fojas 6305 a 6311, se aprecia que la Administración reparó la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2011, por gastos de capacitación que no cumplen con el principio de causalidad por la suma de S/ 65 718,00, sustentándose en los Requerimientos N° y , y sus resultados, señalando como base legal el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que en el numeral 1.1.5⁸ del punto 1 al Anexo N° 1 del Requerimiento N° , de fojas 5489 a 5496, la Administración solicitó a la recurrente que sustente documentariamente que los gastos registrados en la Subcuenta 6241 – "Capacitación", por el total de S/ 378 685,68, cumplan con el principio de causalidad, generalidad y proporcionalidad; para lo cual debía proporcionar lo siguiente: (i) Listado con el nombre, cargo, motivo de capacitación y el número de personas en el mismo puesto del beneficiario de la capacitación; (ii) Comprobante emitido por la entidad capacitadora, así como los documentos emitidos como resultado de la capacitación (constancia de notas, certificados de participación, diplomas de grado, etc.); y (iii) Demostrar que los gastos estuviesen dentro de los límites permitidos por ley.

Que con escritos de 8 y 9 de setiembre de 2014, de fojas 3958 y 3975, la recurrente señaló que adjuntaba los comprobantes de pago y la documentación sustentatoria de la realización y causalidad de los gastos observados, que constaba de certificados y programa de capacitación, presentaciones en *power point*, récord de notas y órdenes de servicio.

Que en el numeral 1.1.5 del punto 1 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° , de fojas 5415 y 5416, la Administración dio cuenta de los descargos de la recurrente, indicando lo siguiente:

- Se observan "Gastos de formación universitaria", para la obtención de un grado académico, los cuales, según la recurrente, se sustentan en el tiempo de labores y buen desempeño del personal involucrado, no obstante, se aprecia que para algunos colaboradores se cubría la totalidad de la cuota mensual, y para otros solo una parte, por lo que se observó el cumplimiento del criterio de generalidad.
- En cuanto a los pagos del "Programa de Dirección General" (PAD) que siguió el Gerente Comercial de la recurrente (), no se cumplió con el principio de causalidad y generalidad.
- La documentación sustentatoria de los pagos efectuados a la empresa " " no resultaba suficiente para acreditar el cumplimiento del principio de causalidad.

Que en tal sentido, procedió a observar la suma de S/ 242 469,42, por aquellas operaciones descritas en el Anexo N° 3 al Resultado del Requerimiento N° (), de fojas 5371 a 5378.

⁷ Dentro del punto 1 denominado "Reparos a los gastos de personal" se encuentra el presente reparo materia de análisis como "*Subcuenta contable 6241 – Capacitación: Gastos que no cumplen con el principio de causalidad*".

⁸ Por error material se consignó el numeral "1.1.4".



Tribunal Fiscal

N° 07511-4-2023

Que posteriormente, en el numeral 1.1.4 del punto 1 del Anexo N° 1 al Requerimiento N° , de fojas 5335 y 5336, la Administración solicitó a la recurrente que presentara sus descargos a la observación efectuada a los gastos registrados en la Subcuenta 6241 – “Capacitación” por S/ 242 469,42.

Que con escrito de 20 de noviembre de 2014, de fojas 5171 a 5176, la recurrente disgregó sus descargos de la siguiente manera: (i) ; (ii) PAD Programa de Dirección General; (iii) Programa Transformación Organizacional (l); y (iv) Capacitación que otorga grado académico (carreras universitarias, cursos de idiomas); por los cuales explicó lo siguiente:

- En cuanto al *primero*, que presentaba la documentación sustentatoria del servicio.
- Respecto al *segundo*, que el beneficiario del programa fue su Gerente Comercial () y los resultados de la capacitación se materializaron en su óptimo rendimiento en el año 2011; lo que acredita el beneficio obtenido, pues se obtuvo una mejora en el rendimiento de la fuente generadora de renta gravada. Anotó, además, que el PAD no otorgaba un grado académico, como sería el caso de una maestría o una carrera universitaria, y que el cumplimiento del criterio de generalidad se sustentaba en la política de capacitación que adjuntaba, en la que se reconocía como criterios a las necesidades detectadas y el presupuesto del área correspondiente. Agregó que adjuntaba el certificado emitido por el referido programa a nombre del mencionado trabajador.
- Sobre el *tercero*, que adjuntaba la documentación sustentatoria del servicio.
- Con relación al *cuarto*, que el otorgamiento de las capacitaciones tales como conferencias, seminarios, cursos de idiomas, diplomados, carreras universitarias y en algunos casos maestrías, se sustentaba en su política de capacitación, la que contenía criterios que apuntaban a cumplir con la generalidad, razonabilidad y proporcionalidad de los gastos.

Que en el numeral 1.1.3 del punto 1 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° , de fojas 5308 a 5315, la Administración dio cuenta de los descargos de la recurrente, dando por sustentados los gastos del “Programa Transformación Organizacional ()”; y señaló que mantenía la observación por los conceptos de “Pagos realizados referentes a estudios universitarios de los trabajadores” y “Pagos realizados referentes a estudios de idiomas de los trabajadores”, así como por el concepto “PAD Programa de Dirección General”, al no cumplir con el criterio de generalidad.

Que en ese sentido, señaló que la observación se mantenía por el total de S/ 65 718,00, describiendo las operaciones que comprenden tal importe en el Anexo N° 2 al Resultado del Requerimiento N° , de fojas 5278 a 5283.

Que del Anexo N° 2 al Resultado del Requerimiento N° se tiene que las operaciones materia de reparo corresponden a los siguientes conceptos: (i) “Apoyo ” por S/ 11 176,00, (ii) “Pagos realizados referentes a estudios universitarios de los trabajadores” por S/ 17 087,42, (iii) “Pagos realizados referentes a estudios de idiomas de los trabajadores” por S/ 5 454,97, y (iv) “PAD Programa de Dirección General” por S/ 32 000,00.

- “ (S/ 11 176,00)

Que en el Anexo N° 2 al Resultado del Requerimiento N° , de foja 5281, se indica que el desembolso a favor del proveedor corresponde al curso denominado “Alineamiento para integrantes de la Gerencia Comercial”, dirigido al equipo gerencial de la recurrente; siendo que en el punto 1 del Anexo N° 4 a la Resolución de Determinación N° , de foja 6305, la Administración dejó constancia que por tal gasto la recurrente no acreditó el cumplimiento del principio de causalidad, pues se limitó a presentar un *power point* que no indica el responsable de su elaboración y no demostró los mejores resultados obtenidos.

Que según se ha indicado, la Administración sustenta el reparo en los Requerimientos N° y , y sus resultados.

Que en el primero de ellos, esto es, en el Resultado del Requerimiento N° , de fojas 5415 y 5416, se advierte que la Administración fundamentó el motivo de la observación respecto de los



Tribunal Fiscal

N° 07511-4-2023

conceptos: (i) "PAD Programa de Dirección General", (ii) "Programa Transformación Organizacional ()", y (iii) "Pagos realizados referentes a estudios universitarios de los trabajadores", conforme con lo glosado precedentemente⁹; y si bien hizo la remisión al Anexo N° 3 de dicho resultado, indicando que este contenía el detalle de los importes reparados, en el cual figura el proveedor ")", por el curso "Alineamiento para integrantes de la Gerencia Comercial", de foja 5376 vuelta, en aquel no se precisa el motivo de la observación de la Administración con relación a dicho concepto, sino solo información del curso, personal beneficiado y el beneficio de su realización según la recurrente.

Que ahora bien, en el Resultado del Requerimiento N° , de foja 5308, la Administración indicó lo siguiente:

"Luego de revisar el descargo y la documentación proporcionada, se mantiene el reparo a los pagos realizados referentes a los estudios universitarios y de idiomas de los trabajadores, así como también los pagos realizados por el PAD de Dirección llevado por el Gerente Comercial Sr. , porque no cumple con el criterio de generalidad. Solo se levanta el reparo respecto a los pagos realizados a la empresa "

El importe final a reparar es: S/. 65,718.39, ver anexo N° 02 adjunto".

Que de ello se tiene que en este último resultado de requerimiento se mantuvo la acotación sobre los siguientes conceptos: (i) "PAD Programa de Dirección General", (ii) "Pagos realizados referentes a estudios universitarios de los trabajadores", (iii) "Pagos realizados referentes a estudios de idiomas de los trabajadores"; y si bien se realiza la remisión al Anexo N° 2 de dicho resultado de requerimiento, en el que se identifica a ")", por el curso "Alineamiento para integrantes de la Gerencia Comercial", de foja 5281, en aquel tampoco¹⁰ se indica el motivo de la observación de la Administración con relación a tal concepto, sino solo información del curso, personal beneficiado y el beneficio de su realización según la recurrente.

Que estando a lo señalado, de lo actuado en el procedimiento de fiscalización se advierte que la Administración no sustentó ni comunicó en dicho procedimiento los motivos por los cuales efectuó la observación a la deducción del gasto relativo al proveedor ")", tal como fue planteado en el punto 1 del Anexo N° 4 a la Resolución de Determinación N° , lo que evidencia que el reparo fue formulado sobre aspectos no sustentados ni comunicados en el procedimiento de fiscalización; en este sentido, el reparo por el concepto de ")", no se encuentra debidamente sustentado, correspondiendo, en consecuencia, levantarlo y revocar la resolución apelada en este extremo.

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

⁹ En el citado Resultado del Requerimiento N° , la Administración señaló lo siguiente:
"En el presente caso se ha observado diversos gastos relacionados a la formación universitaria para la obtención de un grado académico, el argumento señalado por ENOTRIA para la realización de dichos desembolsos se encuadra en el tiempo que viene laborando dichas personas para ENOTRIA y su buen desempeño laboral. De la documentación presentada como sustento a su descargo se ha podido observar que ENOTRIA ha considerado en algunas oportunidades como acto de liberalidad y ha procedido a emitir boletas de ventas relacionadas a dichos desembolsos con la finalidad de neutralizar el efecto en la renta neta imponible, sin embargo, no ha sido por la totalidad de los pagos efectuados. Al revisar las boletas emitidas y que estén relacionadas a cada uno de los colaboradores beneficiados, se observó que para algunos se cubre la totalidad de la cuota mensual y para otros solo una parte, incumpliendo el criterio de generalidad. En el caso de los pagos realizados por PAD – Programa de Dirección General llevado por el Sr. – Gerente Comercial de (…), no cumple con el principio de causalidad ni con el criterio de generalidad. Asimismo se ha reparado los pagos efectuados a la empresa , porque la información y documentación exhibida como sustento no es suficiente para determinar que el servicio se prestó y que se cumple con el principio de causalidad. Total reparado S/ 242,469.42.

¹⁰ El detalle de los importes reparados se presenta en el anexo N° 03 al resultado del requerimiento".
Al igual que en el Resultado del Requerimiento N° .



Tribunal Fiscal

N° 07511-4-2023

• **“Pagos realizados referentes a estudios universitarios de los trabajadores” (S/ 17 087,42)**

Que en el Anexo N° 2 al Resultado del Requerimiento N° , de fojas 5278 a 5280, 5282 y 5283, se indica que las operaciones materia de reparo se asocian a los siguientes conceptos: (i) Pagos a la () por las carreras universitarias de Administración de Empresas e a favor de trabajadores de la recurrente („1, „3,), y (ii) Pagos a la (URP) por las carreras universitarias de Administración de Empresas, Administración y Gerencia e Ingeniería Industrial a favor de trabajadores de la recurrente (y).

Que al respecto, el inciso II) del artículo 37 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF, modificado por la Ley N° 29498, dispone que son deducibles a fin de establecer la renta neta de tercera categoría los gastos y contribuciones destinados a prestar al personal servicios de salud, recreativos, culturales y educativos, incluidos los de capacitación; así como los gastos de enfermedad de cualquier servidor.

Que el último párrafo del artículo 37 de la citada ley, modificado por la Ley N° 28991, indica que para efecto de determinar que los gastos sean necesarios para producir y mantener la fuente, estos deberán ser normalmente para la actividad que genera la renta gravada, así como cumplir con criterios tales como razonabilidad en relación con los ingresos del contribuyente, generalidad para los gastos a que se refieren los incisos I), II) y a.2) de dicho artículo, entre otros.

Que el inciso k) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado mediante el Decreto Supremo N° 122-94-EF, modificado por el Decreto Supremo N° 136-2011-EF, señala que se entiende por sumas destinadas a la capacitación del personal, a aquellas invertidas por los empleadores con el fin de incrementar las competencias laborales de sus trabajadores, a fin de coadyuvar a la mejora de la productividad de la empresa, incluyendo los cursos de formación profesional o que otorguen un grado académico, como cursos de carrera, postgrados y maestrías.

Que en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 02230-2-2003, 00523-4-2006 y 01752-1-2006, entre otras, se ha señalado que a fin de cumplir con el criterio de generalidad, deberá verificarse que los gastos hayan sido otorgados con carácter general a todos los trabajadores que se encuentren en condiciones similares, para lo cual deberá tomarse en cuenta, entre otros, lo siguiente: jerarquía, nivel, antigüedad, rendimiento, área, zona geográfica; y que la generalidad del gasto debe verificarse en función al beneficio obtenido por funcionarios de rango o condición similar, siendo que dentro de esta perspectiva, bien podría ocurrir que dada la característica de un puesto, el beneficio corresponda solo a una persona, sin que por ello se incumpla con el requisito de generalidad.

Que asimismo, este Tribunal, en las Resoluciones N° 03716-4-2017 y 07422-1-2018, ha establecido que el término con “carácter general” hace alusión a que tales desembolsos sean efectuados a la totalidad de trabajadores que cumplen con ciertas características comunes, es decir, llevan implícito el concepto de universalidad, debiendo para ello tenerse en cuenta que dichas erogaciones deberán de ser otorgadas conforme a pautas o parámetros que de manera general benefician a todos los trabajadores de la empresa, debiendo para ello considerarse criterios tales como jerarquía, nivel, antigüedad, entre otros.

Que a su vez, mediante Resolución N° 04831-9-2012, se ha establecido que la carga de la prueba recae en el contribuyente, por lo que es a este a quien corresponde acreditar el cumplimiento de los requisitos exigidos por la Ley del Impuesto a la Renta a efecto de la deducción de un gasto de naturaleza tributaria, con los medios probatorios que considere idóneos y que puedan causar certeza.

Que conforme se aprecia de autos, de fojas 5278 a 5280, 5282 y 5283, los desembolsos reparados están referidos a carreras universitarias en beneficio de determinado personal de la recurrente que ocupaba los cargos de analista de calidad, gestora comercial, asistente de facturación, jefe de producción, asistente de tesorería y supervisora comercial, habiendo la Administración observado que en el caso de algunos colaboradores la recurrente cubría la totalidad de la cuotas mensual, mientras que en el caso de otros solo en forma parcial.



Tribunal Fiscal

Nº 07511-4-2023

Que al respecto, la recurrente presentó el documento "Procedimiento para el Sistema de Gestión de la Calidad" de 16 de abril de 2011, de fojas 5092 a 5094, aprobado por su Gerencia de Recursos Humanos y Calidad, en el que, bajo el título "Capacitación", se señala que su objetivo es entrenar y desarrollar al colaborador a través de un conjunto de actividades orientadas a mantener o elevar el nivel de conocimientos, habilidades y actitudes con el propósito de obtener cambios en su comportamiento que se reflejen en un mejor desempeño, y que se aplica a todo el personal de Enotria¹¹. Como condiciones generales, se indica, entre otros, que los gerentes y jefes de área deberán identificar las necesidades de capacitación del personal a su cargo a través del diagnóstico de necesidades de capacitación – objetivos; que tienen posibilidad de capacitarse por cuenta de la empresa todo el personal enotriano que labore en Enotria, sin excepción, dependiendo de las necesidades de cada área; que el curso de capacitación elegido (externo o interno) deberá estar alineado a las necesidades detectadas (por el método de detección de necesidades por objetivos) y al presupuesto del área; y que todas las capacitaciones internas se registrarán de acuerdo con la Política de Capacitación.

Que obra en autos, a fojas 5095 y 5096, el documento "Política de Capacitación", en el que se indica como disposiciones generales, entre otros, que las actividades de capacitación deben estar previamente incorporadas a una planificación anual, que respondan a las necesidades actuales de la empresa bajo la metodología de detección de necesidades por objetivos; que todo el personal enotriano que labore en Enotria, sin excepción, puede capacitarse, dependiendo de las necesidades de cada área; las facturas de todas las capacitaciones y/o programas de estudio que son cubiertos de manera parcial o total por la empresa deben ser enviadas a Enotria; y que se firmará un convenio de capacitación cuando la empresa lo estime conveniente.

Que en el caso de estudios universitarios, en el referido documento se señala que los colaboradores que tengan buen desempeño o buena proyección de crecimiento en la organización, podrán acceder al beneficio de apoyo por parte de Enotria en los estudios universitarios, siendo que este caso se dará cuando estas personas tengan una carrera técnica que sea adecuada para su posición actual, pero se le requiera proyectar a una mejor posición, cuyo perfil requerido sea perfil universitario; a lo que se precisa que la persona ocupará la nueva posición y estudiará en paralelo la carrera universitaria a fin que avance en el ámbito laboral y profesional, y que la carrera elegida deberá ser afín a la posición que ocupará, para que los conocimientos adquiridos ayuden a este colaborador a desempeñarse con éxito en las nuevas tareas asociadas al puesto.

Que sobre los gastos observados, no se aprecia de autos que la recurrente hubiese acreditado los motivos por los cuales eligió a dicho personal para otorgarle tales beneficios, ni en base a qué criterios efectuó el tratamiento diferenciado en la asunción de gastos (total o parcial), que permita acreditar en autos que los gastos por los aludidos cursos de carrera cumplen con el criterio de generalidad, a pesar de haber sido requerida a tal efecto. En ese sentido, corresponde mantener el reparo bajo análisis.

Que si bien la recurrente adujo que los pagos por las carreras universitarias se sustentan en su política de gastos de capacitación, considerando los criterios de antigüedad y buen desenvolvimiento para la elección del personal beneficiado, no ha acreditado la evaluación y cumplimiento de dichos criterios respecto del mencionado personal, siendo que los documentos adjuntados solo contienen los lineamientos y condiciones generales de su política de capacitación.

Que en cuanto a la invocación efectuada por la recurrente a la Segunda Disposición Complementaria Final del Decreto Legislativo N° 1120, debe indicarse que tal disposición entró en vigencia a partir del 1 de enero de 2013, conforme con la Primera Disposición Complementaria Final del citado decreto legislativo, por lo que no es aplicable al ejercicio materia de grado.

Que con respecto al argumento acerca que la Administración no ha efectuado una correcta labor de análisis del beneficio obtenido por ella, además de la validación de la fehaciencia de los gastos, siendo que ha

¹¹ En este documento se alude en el rubro "Definiciones" a "capacitaciones grupales", "capacitaciones individuales", "pasantías" y "entrenamiento en el trabajo".



Tribunal Fiscal

N° 07511-4-2023

acreditado la fehaciencia y causalidad del servicio; debe indicarse que en el presente caso, se cuestiona si dichos gastos cumplen con el criterio de generalidad, lo que no se evidencia en el caso de autos, de acuerdo con lo indicado en los considerandos precedentes, por lo que no puede considerarse que los gastos de capacitación sean deducibles para efecto del Impuesto a la Renta.

• **"Pagos realizados referentes a estudios de idiomas de los trabajadores" (S/ 5 454,97)**

Que en el Anexo N° 2 al Resultado del Requerimiento N° , de fojas 5280 a 5282, se indica que los gastos materia de reparo se asocian a la "Asesoría en idiomas" realizada por , a favor de trabajadores de la recurrente.

Que según se ha indicado, la Administración sustenta el reparo en los Requerimientos N° y , y sus resultados.

Que en el primero de ellos, esto es, en el Resultado del Requerimiento N° , de fojas 5415 y 5416, se advierte que la Administración fundamentó el motivo de la observación respecto de los conceptos: (i) "PAD Programa de Dirección General", (ii) "Programa Transformación Organizacional (Human Trust)", y (iii) "Pagos realizados referentes a estudios universitarios de los trabajadores", conforme con lo glosado precedentemente; y si bien hizo la remisión al Anexo N° 3 de dicho resultado, indicando que este contenía el detalle de los importes reparados, en el cual figuran los proveedores ,

" por el curso de "Asesoría en idiomas", de fojas 5375, 5376 vuelta y 5377, en aquel no se precisa el motivo de la observación de la Administración con relación a dicho concepto, sino solo información del curso, personal beneficiado y el beneficio de su realización según la recurrente.

Que ahora bien, en el Resultado del Requerimiento N° , de foja 5308, la Administración indicó lo siguiente:

"Luego de revisar el descargo y la documentación proporcionada, se mantiene el reparo a los pagos realizados referentes a los estudios universitarios y de idiomas de los trabajadores, así como también los pagos realizados por el PAD de Dirección llevado por el Gerente Comercial Sr. , porque no cumple con el criterio de generalidad. Solo se levanta el reparo respecto a los pagos realizados a la empresa ;

El importe final a reparar es: S/. 65,718.39, ver anexo N° 02 adjunto".

Que de ello se tiene que en este último resultado de requerimiento se mantuvo la acotación sobre los siguientes conceptos: (i) "PAD Programa de Dirección General", (ii) "Pagos realizados referentes a estudios universitarios de los trabajadores", (iii) "Pagos realizados referentes a estudios de idiomas de los trabajadores"; y si bien se realiza la remisión al Anexo N° 2 de dicho resultado de requerimiento, en el que se identifica a " por el curso de "Asesoría en idiomas", de fojas 5280 a 5282, en aquel tampoco se indica el motivo de la observación de la Administración con relación a tal concepto, sino solo información del curso, personal beneficiado y el beneficio de su realización según la recurrente.

Que a su vez, cabe anotar que en el punto 1 del Anexo N° 4 a la Resolución de Determinación N° , de fojas 6305 a 6311, respecto al reparo a los gastos de capacitación, por el total de S/ 65 718,00, que contiene el relativo a "Asesoría en idiomas", la Administración se remite a los Requerimientos N° y sus resultados, los que han sido glosados anteriormente¹³.

¹² Al igual que en el Resultado del Requerimiento N°

¹³ En el punto 1 del Anexo N° 4 a la Resolución de Determinación N° se indica:

"En el presente caso se ha observado diversos gastos relacionados a la formación universitaria para la obtención de un grado académico, el argumento señalado por ENOTRIA para la realización de dichos desembolsos se encuadra en el tiempo que vienen laborando dichas personas en dicha empresa y su buen desempeño laboral, de la documentación presentada como sustento a su descargo se pudo observar que ENOTRIA ha considerado en algunas oportunidades estos desembolsos como un acto de liberalidad y ha procedido a emitir boletas de ventas relacionadas, con la finalidad de neutralizar el efecto en



Tribunal Fiscal

N° 07511-4-2023

Que de lo actuado, no se advierte que en alguno de los requerimientos y sus resultados emitidos en el procedimiento de fiscalización se haya comunicado los motivos por los que se efectuó el presente reparo, relativo a la deducción del gasto por concepto de "Pagos realizados referentes a estudios de idiomas de los trabajadores", por lo que no se encuentra debidamente sustentado, correspondiendo en consecuencia levantarlo y revocar la resolución apelada en este extremo.

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

- **"PAD Programa de Dirección General" (S/ 32 000,00)**

Que en el Anexo N° 2 al Resultado del Requerimiento N° , de foja 5278, se indica que los gastos materia de reparo se asocian a pagos realizados a la por el "PAD Programa de Dirección General", en favor de . Asimismo, en el numeral 1.1.3 del punto 1 del Anexo N° 1 al mencionado resultado, se indica que tal concepto se repara al no cumplir con el criterio de generalidad, de foja 5308.

Que tal como se ha señalado precedentemente, el último párrafo del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, modificado por la Ley N° 28991, indica que para efecto de determinar que los gastos sean necesarios para producir y mantener la fuente, estos deberán ser normalmente para la actividad que genera la renta gravada, así como cumplir con criterios tales como generalidad para los gastos a que se refiere, entre otros, el inciso II) de dicho artículo, antes citado, relativo a gastos destinados a prestar al personal, entre otros, servicios educativos, incluidos los de capacitación.

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

Que en el numeral 1.1.3 del punto 1 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° , se indica que el "PAD Programa de Dirección General" fue a favor de , quien ostentaba el cargo de Gerente Comercial de la recurrente, gasto que no cumplía con el criterio de generalidad, de fojas 5308 y 5309.

Que a foja 5091 se tiene el certificado de 28 de setiembre de 2011 emitido por la Escuela de Dirección de la Universidad de Piura, en la que se dejó constancia que participó en el "Programa de Dirección General" llevado a cabo de mayo a diciembre de 2011; así también obra en autos el directorio del Programa de Dirección General de la Escuela de Dirección de la Universidad de Piura

la renta neta imponible, sin embargo, no ha sido por la totalidad de los pagos efectuados. Al revisar las boletas emitidas y que estén relacionadas a cada uno de los colaboradores beneficiados, se observó que para algunos se cubre la totalidad de la cuota mensual y para otros solo una parte, incumpliendo el criterio de generalidad.

En el caso de los pagos realizados por PAD – Programa de Dirección General llevado por el Sr. Alfredo Cilloniz Blondet – Gerente Comercial de ENOTRIA durante el ejercicio 2011, en aplicación del criterio esbozado en la RTF N° 13613-4-2013, no cumple con el principio de causalidad ni con el criterio de generalidad., ya que de acuerdo al Organigrama de ENOTRIA, en el mismo nivel de jerarquía que la Gerencia Comercial existen: la Gerencia de Producción, Gerencia de Recursos Humanos y Calidad, Gerencia de Tecnología de Información, Gerencia de Producto de Seguridad documentaria, Gerencia de Producto de Comunicaciones Personalizadas y Gerencia de Administración y Finanzas; por los cuales ENOTRIA no ha demostrado que a dichos Gerentes se les ha dado la misma oportunidad que al Gerente Comercial.

Respecto a los servicios prestados por Apoyo Innovación Organizacional S.A.C., solo se ha limitado a proporcionar fotocopias de unas presentaciones en Power Point donde no se indica siquiera la persona responsable de su elaboración. Según su descargo dichos servicios ayudaron a ENOTRIA a obtener mejores resultados, sin embargo no ha demostrado fehacientemente cuáles son los mejores resultados obtenidos, ni cuáles fueron las importantes ventas que se concretaron, es decir, no demostró el cumplimiento de causalidad para que los desembolsos efectuados a la empresa observada sean considerados como costo o gasto del ejercicio 2011".



Tribunal Fiscal

N° 07511-4-2023

(PDG-2011), del cual formaba parte ⁴, de fojas 5076 a 5088, y el programa del evento por las sesiones de 7 de junio, 27 y 28 de setiembre de 2011, de fojas 5073 a 5075.

Que ahora bien, conforme se aprecia del Organigrama de la recurrente, de foja 4545, al nivel del cargo de Gerente Comercial se encontraban las siguientes gerencias: (i) Gerencia de Administración y Finanzas, (ii) Gerencia de Producto de Comunicaciones Personalizadas, (iii) Gerencia de Producto de Seguridad Documentaria, (iv) Gerencia de Producción, (v) Gerencia de Recursos Humanos y Calidad, y (vi) Gerencia de Tecnologías de Información.

Que asimismo, obran en autos, los documentos "Procedimiento para el Sistema de Gestión de la Calidad" de 16 de abril de 2011 y "Política de Capacitación", de fojas 5092 a 5096, antes glosados, que contienen los lineamientos y condiciones generales de la política de capacitación de la recurrente.

Que teniendo en consideración que el criterio de generalidad se verifica en función al beneficio obtenido por personal de rango o condición similar, la recurrente no presentó documentación que sustente las razones por las que consideró que para el curso denominado "PAD Programa de Dirección General" solo el Gerente Comercial () cumplía con las condiciones para su participación en tal evento, y no así los demás gerentes de la empresa; por lo que no puede afirmarse que cumplió con acreditar el criterio de generalidad.

Que si bien la recurrente alude que el criterio de generalidad se sustenta en su política de gastos de capacitación, esta no acredita los motivos por los cuales únicamente a dicho trabajador se le otorgó tal beneficio, máxime si existían otros gerentes que no fueron incluidos.

Que dado que la recurrente no cumplió con acreditar la aplicación del criterio de generalidad establecido para los gastos regulados en el inciso II) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, entre otros, el reparo efectuado se encuentra arreglado a ley, correspondiendo mantenerlo y confirmar la resolución apelada en este extremo.

Que en cuanto a lo indicado por la recurrente sobre la Segunda Disposición Complementaria Final del Decreto Legislativo N° 1120, debe reiterarse que tal disposición entró en vigencia a partir del 1 de enero de 2013, por lo que no resultaba aplicable al caso de autos.

Que respecto a lo señalado por la recurrente en el sentido que el fundamento del reparo fue variando en el procedimiento de fiscalización, el valor impugnado y la resolución apelada; debe indicarse que de la revisión de los Resultados de los Requerimientos N° y , la Resolución de Determinación N° y la resolución apelada, de fojas 5415, 5416, 5298, 6306 y 6462 a 6466, se verifica que se cuestionó el cumplimiento del criterio de generalidad del gasto por concepto de "PAD Programa de Dirección General", no apreciándose modificación en los motivos que sustentan el presente reparo, por lo que tal argumento no resulta procedente.

Que sobre lo argumentado por la recurrente acerca que es uno de sus trabajadores de mayor antigüedad, por lo que dada su experiencia y conocimientos sobre el funcionamiento de la empresa, calificaba como un funcionario clave, siendo necesaria su preparación no solo en su calidad de gerente comercial, sino también para prepararse para asumir su próximo cargo (gerente general), que asumió desde el 1 de enero de 2012; debe indicarse que el gasto materia de reparo se dio a favor de aquella persona en calidad de gerente comercial, cargo que se encontraba al mismo nivel de otras gerencias, no habiendo acreditado la recurrente los aspectos por los cuales el PAD se dio únicamente a su favor, por lo que dicho alegato no es amparable.

Que en cuanto a lo alegado por la recurrente respecto a que los resultados de dicho programa se materializaron en el óptimo rendimiento que tuvo en el ejercicio 2011, lo que se plasmó en su ascenso en el año 2012 (al cargo de gerente general) debido a las capacidades adquiridas, así como en los resultados positivos y progresivos desde el punto de vista financiero y comercial, reflejados en sus

¹⁴ Reconociéndose que era el Gerente Comercial de la recurrente.



Tribunal Fiscal

Nº 07511-4-2023

declaraciones tributarias, lo que acredita el beneficio obtenido por la capacitación recibida por el mencionado ejecutivo en la mejora del rendimiento de la fuente generadora de rentas gravables, y que la Administración no ha efectuado una correcta labor de análisis del beneficio obtenido por ella, además de la validación de la fehaciencia de los gastos, siendo que ha acreditado su fehaciencia y causalidad; debe indicarse que en el presente caso, se cuestiona si dicho gasto cumple con el criterio de generalidad, lo que no se evidencia en el caso de autos, de acuerdo con lo indicado en los considerandos precedentes, por lo que no puede considerarse que el gasto de capacitación sea deducible para efecto del Impuesto a la Renta.

1.2. Gastos de asesoría y consultoría que no cumplen con el principio de causalidad (S/ 88 382,00)

Que la recurrente explica que el reparo se asocia a los conceptos de "*Servicio de asesoría en el diseño de modelo de rentabilidad y eficiencia prestado por* . . .", "*Servicio de auditoría de contratación laboral*" y "*Servicio de Auditoría Laboral*", respecto de los cuales la Administración no ha efectuado una correcta labor de análisis del beneficio obtenido por la compañía, además de la validación de la fehaciencia de los gastos, habiendo, por su parte, demostrado la fehaciencia, causalidad y cumplimiento de la generalidad de los referidos servicios.

Que sobre el primero, indica que fueron utilizados para la mejora de sus líneas de productos mediante la optimización de la eficiencia operativa, para analizar el comportamiento de las líneas de "Planas" y "Sobres", y al detectarse los motivos de su rendimiento, se implementaron las mejoras correspondientes, siendo que como resultado del servicio adquirido obtuvo conclusiones de los problemas con iniciativas de mejoras. Precisa que como elemento que acredita la realización del servicio y beneficio obtenido, proporcionó correos electrónicos enviados por el personal del proveedor y de coordinación de su personal. Al respecto, añade que es una práctica habitual, en la actualidad, el uso del correo electrónico que constituye un elemento de comunicación corporativo para trasladar los resultados del servicio, siendo que la firma física de documentos no constituye un elemento indispensable, en la medida que el medio de comunicación resulte verificable.

Que en cuanto al *segundo* y *tercero*, señala que presentó correos electrónicos enviados por el estudio "*...*" hacia su personal, como parte del contrato de asesoría permanente en materia tributaria y laboral, que evidencia la asesoría continuada durante el ejercicio 2011.

Que anota que el pago de tales servicios fue por honorarios fijos, a fin que el servicio se encuentre a su disposición por un número determinado de horas, haga uso efectivo del mismo o no; por lo que el gasto debe ser reconocido como inherente a la actividad gravada a pesar que no se haya producido una contraprestación por parte del proveedor, pues no puede negarse que contratar con una firma de abogados se encuentra vinculado con la generación de rentas o el mantenimiento de su fuente productora. Agrega que no existe un reporte o informe que sustente la prestación del servicio, siendo que lo que se debe probar es que la compañía contratada a la que se le paga el honorario fijo se encuentre en condiciones de prestar los servicios ofrecidos, esto es, cuente con los recursos de infraestructura y humanos para atender las necesidades del usuario.

Que mediante escrito de alegatos, de fojas 6693 a 6695, agrega, en cuanto al reparo denominado "*Servicio de asesoría en el diseño de modelo de rentabilidad y eficiencia prestado por* . . .", que la Administración en la resolución apelada pretende cuestionar la fehaciencia del gasto, cuando en el procedimiento de fiscalización se indicó que no se cumplió con el principio de causalidad.

Que refiere que tal como ha señalado este Tribunal en la Resolución N° 11329-3-2016, si la Administración pretendía desconocer la causalidad de sus gastos, se encontraba obligada a sustentar debidamente los motivos de dicho desconocimiento, estando obligada a merituar, previamente, toda la documentación presentada que respalda la fehaciencia y causalidad del gasto y, a partir de dicha documentación, motivar adecuadamente su acto, lo que no ha ocurrido en el presente caso, debiendo dejarse sin efecto el reparo.

Que por su parte, la Administración señala, en cuanto al concepto de "*...*", que la recurrente no acreditó que el servicio contratado haya sido necesario para la generación de rentas y



Tribunal Fiscal

N° 07511-4-2023

mantenimiento de la fuente; y en el caso de los conceptos asociados a "Civil" y " no sustentó la fehaciencia de los gastos.

Que con escrito de alegatos, de fojas 6707 y 6708, reitera sus argumentos.

Que en el punto 2¹⁵ del Anexo N° 4 a la Resolución de Determinación N° , de fojas 6302 a 6305, se aprecia que la Administración reparó la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2011, por gastos de "Asesoría y Consultoría" por la suma de S/ 88 382,00, sustentándose en los Requerimientos N° y sus resultados, señalando como base legal el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que en el numeral 1.2.2 del punto 1 del Anexo N° 1 al Requerimiento N° , de fojas 5473 y 5482 a 5486, en cuanto a los gastos registrados en la Subcuenta 6329 – "Asesoría, Consultoría y Otros" por el total de S/ 516 267,49, la Administración solicitó a la recurrente lo siguiente: (i) Indique las razones por las que el registro de tales operaciones corresponde a desembolsos destinados a producir y mantener la fuente generadora de renta; y (ii) Proporcione documentación que demuestre que tales gastos corresponden a aquellos que puedan ser considerados deducibles para la determinación de la renta neta imponible del ejercicio 2011, siendo que la documentación a presentar no solo debe comprender los comprobantes de pago recibidos, sino además otra documentación adicional que permita tener la seguridad que dichos desembolsos son gastos aceptados tributariamente.

Que con escritos de 8, 9 y 10 de setiembre de 2014, de fojas 3929, 3956 y 3974, la recurrente sostuvo lo siguiente:

- Escrito de 8 de setiembre de 2014: las operaciones registradas en la Subcuenta 6329 – "Asesoría, Consultoría y Otros" correspondían a servicios prestados por terceros, cumpliendo con proporcionar comprobantes de pago, informes, órdenes de servicio, contratos, reportes de trabajo, los que acreditaban la causalidad y efectiva prestación del gasto.
- Escritos de 9 y 10 de setiembre de 2014: la Subcuenta 6329 abordó distintos servicios, como el de asesoría, auditoría, búsqueda de personal, análisis e implementación, asesoría legal y tributaria, y otros gastos menores; precisando que las principales operaciones se asocian a " , " y " . Al respecto, explicó que el servicio de " , " tuvo como objetivo ayudar a la empresa en el incremento de su rentabilidad mediante la optimización de la eficiencia operativa en sus líneas de producto; de otro lado, el servicio de reclutamiento y evaluación de profesionales a cargo de " , era necesario para la obtención del recurso humano idóneo que contribuya al crecimiento de la empresa; finalmente, los servicios de auditoría de "Pwc", fueron adicionados temporalmente en el ejercicio 2011, debido a que su utilización se produjo en el siguiente ejercicio.

Que en el numeral 1.2.2 del punto 1 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° , de foja 5410, la Administración dio cuenta de los descargos de la recurrente, efectuando sus observaciones en el Anexo N° 4 al mencionado resultado, de fojas 5364 a 5370.

Que de la revisión del mencionado anexo se tiene que la Administración observó el total de S/ 230 399,00, debido a que la recurrente, entre otros, no acreditó el cumplimiento del principio de causalidad, no presentó los resultados de la auditoría que refiere el comprobante de pago, y que se trataban de gastos del Consorcio

- Enotria; advirtiendo que las operaciones acotadas se asociaban a los siguientes proveedores:

¹⁵ Dentro del punto 2 denominado "Reparos a los servicios prestados por terceros" se encuentra el presente reparo materia de análisis como "Subcuenta contable 6329 – Asesoría y Consultoría".

¹⁶ En el caso de Apoyo , se indicó que además de los comprobantes de pago, se presentó copia de las presentaciones que según la recurrente corresponderían al informe de la asesoría prestada, sin embargo no se encuentra suscrito por el responsable de su elaboración, no pudiendo determinarse si el gasto cumple con el principio de causalidad, ni se demostró si influyó en la obtención de rentas gravadas en el ejercicio 2011.



Tribunal Fiscal

N° 07511-4-2023

Civil¹⁷,
E.I.R.L.¹⁸,
S.A.C. y Viviana Caerani.

Que posteriormente, en el numeral 2.1.1 del punto 2 del Anexo N° 1 al Requerimiento N° de foja 5335, la Administración solicitó a la recurrente que presentara sus descargos a la observación efectuada a los gastos registrados en la Subcuenta 6329 – “Asesoría y Consultoría” por S/ 230 399,00.

Que con escrito de 20 de noviembre de 2014, de fojas 5162 a 5170, la recurrente explicó los servicios prestados y adjuntó documentación por los proveedores cuyas operaciones fueron observadas por la Administración; e indicó lo siguiente: fue contratada para la asesoría en la mejora de la rentabilidad de sus líneas de producto mediante la optimización de la eficiencia operativa, que fue utilizada para el análisis del comportamiento de las líneas de producción;

fue contratada para conocer las normas y proyectos del Poder Ejecutivo y Legislativo que involucren aspectos del giro del negocio para la toma de previsiones que correspondieran;

estuvo a cargo de la asesoría en materia tributaria y laboral; Fort, Bertorini,

Abogados prestó servicios de asesoría legal a la Gerencia General;

se encargó de las capacitaciones para el personal de seguridad y salud; a lo que agregó que por los gastos asociados al - Enotria, cumplió con generar los certificados de atribución que acredita que solo contabilizó el 50% del gasto.

Que en el numeral 2.1.1 del punto 2 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° de fojas 5300 a 5308, la Administración dio cuenta de los descargos de la recurrente, levantando su observación parcialmente por el importe de S/ 109 659,00.

Que no obstante, mantuvo su acotación en S/ 120 740,00, remitiéndose al detalle que consigna en el Anexo N° 3 a dicho resultado, de foja 5277, siendo que de la revisión del mencionado anexo se advierte que las operaciones que componen el importe mantenido por la Administración se vinculan a los siguientes proveedores:

- (S/ 2 500,00): no se demostró el cumplimiento del principio de causalidad, ni se proporcionó el documento resultante de la asesoría.
- (S/ 77 882,00): el informe presentado por la asesoría no se encuentra suscrito por quien lo elaboró, no pudiéndose determinar si el gasto cumplía con el principio de causalidad, ni se demostró si influenció en la obtención de rentas gravadas.
- (S/ 22 258,00): las prestaciones pactadas no corresponden al giro del negocio de la recurrente, por lo que no se cumple con el principio de causalidad.
- (S/ 5 250,00): no se proporcionó los resultados de la auditoría.
- (S/ 5 250,00): no se proporcionó los resultados de la auditoría.
- (S/ 7 600,00): el documento de sustento del servicio no se encuentra suscrito por el responsable de su elaboración, no se acredita el resultado de la auditoría.

Que con posterioridad a ello, el 10 de diciembre de 2014, la recurrente presentó la declaración jurada rectificatoria del Impuesto a la Renta del ejercicio 2011 mediante el Formulario Virtual PDT 670 N° de fojas 6354 a 6356, aceptando la observación por concepto de “Gastos de asesoría y consultoría que no cumplen con el principio de causalidad” por S/ 32 358,00¹⁹; importe que comprende las operaciones de (S/ 2 500,00), (S/ 22 258,00) y (S/ 7 600,00), tal como se advierte del Anexo N° 4 a la Resolución de Determinación N° de fojas 6304 y 6305.

¹⁷ En el caso de se indicó que no se presentó los resultados de la auditoría.

¹⁸ En el caso de se indicó que no se presentó los resultados de la auditoría.

¹⁹ De lo cual también se dejó constancia en el Anexo N° 2 a la Resolución de Determinación N° de foja 6318.



Tribunal Fiscal

N° 07511-4-2023

Que en tal sentido, en esta instancia corresponde emitir pronunciamiento por el reparo ascendente a S/ 88 382,00, que comprende a las operaciones de (S/ 77 882,00), Gálvez & Dolorier Abogados S. Civil (S/ 5 250,00) y (S/ 5 250,00).

Que de acuerdo con el Anexo N° 3 al Resultado del Requerimiento N°, de foja 5277, y considerando los aspectos materia de controversia ante esta instancia, la Administración efectuó el reparo de S/ 88 382,00, por las operaciones de "....." (S/ 77 882,00), "(.....) Abogados S. Civil" (S/ 5 250,00) y "....." (S/ 5 250,00).

• "....." (S/ 77 882,00)

Que en el Anexo N° 3 al Resultado del Requerimiento N°, de foja 5277, se observa que la Administración reparó el servicio de "Asesoría en diseño de modelo de rentabilidad y eficiencia" de Apoyo por las sumas de S/ 39 494,00 y S/ 38 388,00, debido a que el documento que correspondería al informe de la asesoría no se encontraba suscrito por quién lo elaboró, no pudiéndose determinar si el gasto cumplía con el principio de causalidad, ni se demostró si influenció en la obtención de rentas gravadas; lo cual fue recogido en el punto 2 del Anexo N° 4 a la Resolución de Determinación N°, de foja 6302.

Que al respecto, en la resolución apelada, de foja 6459, la Administración señaló lo siguiente:

"Servicio de asesoría en el diseño del modelo de rentabilidad y eficiencia" brindado por Apoyo según comprobantes de pago de fechas 5 de mayo de 2011 y 16 de agosto 2011.

Como se ha señalado de la legislación y jurisprudencia antes citada, los comprobantes de pago no constituyen elementos de prueba suficientes para acreditar que efectivamente se recibieron los bienes a los que hacen referencia, siendo que el contribuyente se encuentra en la obligación de presentar la documentación adicional que analizada junto con los referidos comprobantes permitan comprobar la fehaciencia de las operaciones de compra de bienes en cuestión.

Cabe mencionar que el contribuyente, para sustentar que en efecto, le habrían prestado dicho servicio, proporcionó fotocopia del documento elaborado en power point, denominado "Presentación de diagnóstico" de, (...), respecto a las mejoras de la rentabilidad de las líneas de productos.

(...)

En tal sentido, de acuerdo con lo expuesto, se concluye que dichos documentos no resultan suficientes para acreditar la operación materia de reparo, esto es, no acredita que el servicio contratado haya sido necesario para la generación de rentas y mantenimiento de la fuente (...).

Que no obstante, como se aprecia de la Resolución de Determinación N° y los Requerimientos N° y y sus resultados, que sustentan el reparo, la Administración no observó ni cuestionó la fehaciencia de los servicios prestados por S.A.C., por lo que esta observación adicional en la etapa de reclamación constituye un nuevo fundamento del reparo que excede la facultad de reexamen de la Administración²⁰, correspondiendo declarar la nulidad

²⁰ De conformidad con el artículo 127 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, aplicable al caso de autos, el órgano encargado de resolver está facultado para hacer un nuevo examen completo de los aspectos del asunto controvertido, hayan sido o no planteados por los interesados, llevando a efecto cuando sea pertinente nuevas comprobaciones, precisándose que mediante esta facultad de reexamen el órgano encargado de resolver solo puede modificar los reparos efectuados en la etapa de fiscalización o verificación que hayan sido impugnados, para incrementar sus montos o para disminuirlos.



Tribunal Fiscal

N° 07511-4-2023

de la resolución apelada en este extremo, de conformidad con el numeral 2 del artículo 109 del Código Tributario²¹, al haberse infringido el procedimiento legal establecido.

Que en tal sentido, procede analizar el reparo tal como fue planteado en los Resultados de los Requerimientos N° _____ y _____, y la Resolución de Determinación N° _____ -

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

Que de acuerdo con la norma glosada, a fin que un gasto sea deducible para efecto del Impuesto a la Renta, debe cumplir con el "principio de causalidad", que es la relación existente entre el egreso y la generación de renta gravada o el mantenimiento de la fuente productora; es decir, que todo gasto debe ser necesario y vinculado con la actividad que se desarrolla, noción que debe analizarse considerando los criterios de razonabilidad y proporcionalidad, atendiendo a la naturaleza de las operaciones realizadas por cada contribuyente, de acuerdo con el criterio establecido por este Tribunal en las Resoluciones N° 05510-8-2013 y 10673-1-2013, entre otras.

Que de conformidad con las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 08634-2-2001 y 05154-8-2013, entre otras, el principio de causalidad es la relación de necesidad que debe establecerse entre los gastos y la generación de renta o el mantenimiento de la fuente, noción que en nuestra legislación es de carácter amplio pues se permite la sustracción de erogaciones que no guardan dicha relación de manera directa, no obstante ello, el principio de causalidad debe ser atendido, por lo que para ser determinado deberán aplicarse criterios adicionales como que los gastos sean normales de acuerdo con el giro del negocio o estos mantengan cierta proporción con el volumen de las operaciones, entre otros.

Que a su vez, este Tribunal ha establecido en las Resoluciones N° 02422-5-2006 y 04971-1-2006, entre otras, que para efecto de la deducción de gastos no resulta necesario que estos efectivamente generen ingresos, sino que sean potencialmente aptos para producirlos.

Que conforme se ha indicado, la recurrente tiene como actividad la impresión de documentos valorados, documentos de identificación, publicidad y comprobantes de pago; asimismo, en los Estados Financieros al 31 de diciembre de 2010 y 2011, de foja 4565, se menciona que la recurrente se dedica principalmente a actividades de imprenta en general, para lo cual cuenta con equipos de impresión offset para formas continuas, impresiones comerciales en papeles especiales, cheques y especies valoradas de todo tipo, ensobradoras inteligentes, equipamiento para ofrecer soluciones personalizadas y unidades para despacho directo a clientes.

Que sobre las operaciones materia de reparo obran en autos las Facturas N° _____ y _____, por el concepto de "Asesoría en el diseño de modelo de rentabilidad y eficiencia operativa", giradas por _____ a la recurrente por la suma de US\$ 14 000,00 cada una²², de fojas 3404 y 3406.

Que asimismo, se tiene el "Contrato de prestación de Servicios" de 14 de abril de 2011, celebrado entre _____ y la recurrente, de fojas 3407 a 3412, a fin que dicha empresa le brindara una asesoría destinada a incrementar la rentabilidad de sus líneas de producto, mediante la optimización de la eficiencia operativa de planta, mejora en la planificación y programación de la producción, y ajuste de precios; precisándose que para la prestación de los servicios se asignaría un equipo de trabajo integrado por representantes de _____, y se estableció como contraprestación el importe total de _____.

Si bien la Administración tiene la potestad de realizar un nuevo examen completo de los aspectos del asunto controvertido de conformidad con lo dispuesto por el artículo 127 del Código Tributario, ello no la faculta a adicionar nuevos fundamentos a los reparos formulados en la etapa de fiscalización.

²¹ Según el cual, son nulos los actos de la Administración Tributaria dictados prescindiendo totalmente del procedimiento legal establecido, o que sean contrarios a la ley o norma con rango inferior.

²² La primera factura alude a que corresponde al 50% al inicio de la prestación de los servicios, mientras la segunda al saldo.



Tribunal Fiscal

Nº 07511-4-2023

US\$ 28 000,00, cuyo 50% sería pagado al inicio de la prestación del servicio, y el saldo del 50% a la entrega del informe final.

Que ahora bien, de lo señalado por la Administración en el Anexo N° 3 al Resultado del Requerimiento N° , se tiene que no discute la fehaciencia del servicio denominado "Asesoría en el diseño de modelo de rentabilidad y eficiencia operativa", llevado a cabo por ; sino que cuestiona que el informe de la asesoría presentado no figure suscrito por quién lo elaboró, no pudiendo determinarse si el gasto cumple con el principio de causalidad, y que no se demostró si el gasto influyó en la obtención de rentas gravadas.

Que al respecto, debe indicarse que obra en autos, de fojas 4926 a 4986, el documento de presentación de diagnóstico "Mejora de la rentabilidad de las líneas de producción" de 20 de junio de 2011, en el cual se indica que fue elaborado para la recurrente por , y contiene los rubros introducción, resumen ejecutivo, análisis de rentabilidad, análisis de la eficiencia operativa (Línea de Planas y Línea de Sobres), iniciativas de mejora y anexos. En el citado documento se indica que el objetivo del proyecto es ayudar a la recurrente a incrementar la rentabilidad de sus líneas de producto mediante la optimización de la eficiencia operativa de planta, mejora en la planificación y programación de la producción, y ajuste de precios.

Que como se aprecia, el mencionado documento corresponde a la presentación del diagnóstico de la empresa proveedora sobre las líneas de producto de la recurrente (Líneas de Planas y Sobres), en el cual se señala que su elaboración fue por " , lo que se condice con el servicio estipulado en el contrato antes citado, en el cual se indicó que para su prestación dicha empresa asignaría un equipo de trabajo; quedando claro que la elaboración de dicho documento fue por la referida empresa, la que fue identificada como su responsable, por lo que no cabe amparar la observación de la Administración en el sentido que no figuraba suscrito por quién lo elaboró.

Que de otro lado, de lo actuado se aprecia que el gasto reparado corresponde a un servicio relacionado con las actividades generadoras de renta gravada de la recurrente, lo que es acorde con el principio de causalidad, y si bien la Administración señala que no se demostró si influyó en la obtención de rentas gravadas, conforme con el criterio de este Tribunal, glosado precedentemente, para efecto de la deducción de gastos no resulta necesario que estos efectivamente generen ingresos, sino que sean potencialmente aptos para producirlos o mantener la fuente productora, como se aprecia de autos y no ha sido objetado por la Administración.

Que por tanto, el carácter deducible del mencionado gasto no se ve enervado por las observaciones de la Administración y, en ese sentido, habiéndose desestimado los fundamentos del reparo, corresponde levantarlo y revocar la resolución apelada en este extremo.

Que estando al sentido del fallo, carece de relevancia emitir pronunciamiento por los demás argumentos de la recurrente en este extremo.

• " " (S/ 5 250,00) y "
" (S/ 5 250,00)

Que conforme se ha señalado, el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta prevé que a fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por dicha ley.

Que este Tribunal ha establecido en las Resoluciones N° 01145-1-2005 y 01807-4-2004, entre otras, que a fin de tener derecho a la deducción de gastos, no basta acreditar que se cuenta con los comprobantes de pago que respalden las operaciones efectuadas, ni con su registro contable, sino que fundamentalmente es necesario demostrar que dichos comprobantes en efecto corresponden a operaciones reales o existentes, es decir, que se produjeron en la realidad.



Tribunal Fiscal

N° 07511-4-2023

Que ahora bien, en las Resoluciones N° 00434-3-2010 y 06011-3-2010, este Tribunal 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 con indicios razonables de la efectiva prestación de los servicios que señalan haber recibido, entre otros.

Que adicionalmente, este Tribunal en las Resoluciones N° 04832-3-2005 y 10579-3-2009 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 se ha establecido 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° 01233-1-2012 y 13687-1-2011, entre otras, ha indicado 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 a su vez, de acuerdo con el criterio contenido en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 01059-4-2019, a efecto de analizar la realidad o fehaciencia de una o varias operaciones, este Tribunal ha establecido que la carga de la prueba respecto a su existencia y/o realidad, recae principalmente en el contribuyente que alega su existencia y la Administración, puede, mediante cruces de información, entre otros, aportar los elementos de prueba que considere necesarios con la finalidad de acreditar su inexistencia, por lo que si un contribuyente no aporta elementos concluyentes, podría no acreditarse la realidad o fehaciencia de sus operaciones, aun cuando no se llegase a efectuar con terceros cruce de información alguno.

Que en el Anexo N° 3 al Resultado del Requerimiento N° _____, de foja 5277, se observa que la Administración reparó las Facturas N° _____ y _____, por S/ 5 250,00 cada una, debido a que no se presentó los resultados de las auditorías.

- Factura N° _____

Que al respecto obra en autos la Factura N° _____ emitida por _____, por concepto de "Auditoría Laboral (50%)" por la suma de S/ 5 250,00, de foja 3453, así como el Voucher N° _____ por el registro de tal operación, de foja 3451.

Que de acuerdo con el criterio jurisprudencial antes expuesto, a fin de acreditar la efectiva realización de las operaciones no es suficiente contar con el comprobante de pago, ni con su registro contable, puesto que resulta indispensable que se presenten otras pruebas que puedan sustentar dicha operación, entre otros, tratándose de servicios, con indicios razonables de la efectiva prestación de estos.

Que asimismo, se tiene el "Contrato de Prestación de Servicios" de 29 de diciembre de 2010, de fojas 3456 a 3459, suscrito entre la recurrente y "_____ I de Responsabilidad Limitada", con el objeto que esta última brinde soluciones legales a la recurrente en las operaciones económicas que realice en el devenir de sus relaciones con clientes, proveedores y cualquier otro tercero, nacionales o internacionales, así como su interacción con la Administración Pública.

Que en la Cláusula Tercera se establece que los servicios de asesoría laboral comprendían los siguientes aspectos: (a) La absolución de consultas escritas, telefónicas y por correo electrónico, (b) Reuniones de trabajo en las oficinas o en las instalaciones de la recurrente, (c) Elaboración de contratos, acuerdos, documentos de gestión de personal (cartas de sanciones, despidos, ceses, convenios de mutuo disenso, etc.), (d) Remisión de modelos de documentos laborales, (e) Precisiones respecto a trámites o gestiones laborales que la empresa debe cumplir, (f) Revisión de liquidaciones o boletas de pago referidas a consultas



Tribunal Fiscal

N° 07511-4-2023

o casos puntuales, (g) Asesoría en procedimientos administrativos como conciliaciones extrajudiciales o administrativas, inspecciones laborales, etc., (h) El asesoramiento en procesos de negociación colectiva, incluyendo los procedimientos administrativos que se sigan ante el Ministerio de Trabajo, e (i) El patrocinio en los procesos legales laborales; indicándose en la Cláusula Quinta que los servicios serían llevados a cabo por el equipo de trabajo del Estudio conformado por,

y Asimismo, en la Cláusula Sexta se indica que la retribución mensual por los servicios de consultoría materia de contrato ascendía a S/ 1 320,00 más IGV, suma que sería pagada al inicio de cada mes de servicio, y comprendía seis horas mensuales de consultoría, siendo que el exceso de horas de asistencia mensual sería cobrado a razón de S/ 250,00 más IGV por cada hora adicional²³.

Que al respecto, debe indicarse que el mencionado contrato no estipula como parte de sus servicios la realización de una auditoría laboral, concepto al que alude la Factura N° materia de reparo, obedeciendo más bien a la contratación de servicios de asesoría en materia laboral cuyo desarrollo implicaba las actividades que se describieron en la Cláusula Tercera del indicado contrato²⁴.

Que sobre ello resulta pertinente mencionar que se tiene en autos a las Facturas N° y ²⁵, de fojas 3434, 3437, 3440, 3444, 3447 y 3450, giradas por a la recurrente por concepto de "Asesoría Legal Laboral" o "Asesoría Laboral" mensual, cuya emisión se condice con los S/ 1 320,00²⁶ pactados en el contrato antes glosado; lo que abona a que la factura reparada en autos no correspondería al contrato presentado.

Que de otro lado, obran los correos electrónicos remitidos entre el 15 de junio y 4 de agosto de 2011, de fojas 4917 a 4925, en relación con las coordinaciones entre el personal de la recurrente y (), por la asesoría en la elaboración del contrato de prestación de servicios con la empresa "Analytics", cuyo proyecto obra a fojas 4908 a 4913, y los honorarios al respecto, así como por invitación a desayuno laboral en el que se desarrollarían temas en materia laboral, como la nueva Ley de Seguridad y Salud en el Trabajo, y remisión de noticia laboral (designación de vice ministro de trabajo); los que no se vinculan al concepto facturado materia de reparo ("Auditoría Laboral"), no habiendo tampoco la recurrente proporcionado documentación que permita evidenciar sus alcances.

Que en tal sentido, la recurrente no proporcionó elementos de prueba suficientes que permitan sustentar la efectiva prestación del servicio de "Auditoría Laboral", por lo que procede mantener el reparo y confirmar la resolución apelada en este extremo.

Que en cuanto a lo sostenido por la recurrente, respecto a que presentó correos electrónicos entre su personal y el estudio de abogados, como parte del contrato de asesoría permanente en materia tributaria y laboral, que evidencia la asesoría continuada durante el ejercicio 2011, y que el servicio tuvo como contraprestación un honorario fijo, estando a su disposición el servicio de dicho estudio, hiciera uso efectivo del mismo o no, por lo que el gasto debe ser reconocido como inherente a la actividad gravada a pesar que no se hubiese producido una contraprestación por parte del proveedor; cabe indicar que el servicio facturado materia de reparo corresponde a "Auditoría Laboral" (específicamente al 50% de esta o de su contraprestación), concepto que, conforme con lo analizado precedentemente, no estaba comprendido

²³ Es del caso anotar que a fojas 3474 a 3477, obra el Contrato de Prestación de Servicios de 7 de enero de 2010, suscrito igualmente entre la recurrente y el mencionado estudio, sobre asesoría tributaria, específicamente: cumplimiento de obligaciones tributarias, consultoría fiscal e información fiscal.

²⁴ Cabe añadir que en la Cláusula Cuarta del mencionado contrato, se especifica que los servicios de asesoría laboral no comprendían, entre otros, auditorías laborales relativas a la evaluación de la situación laboral y cálculo de contingencias de la empresa, así como todos aquellos encargos que razonablemente no integran una consultoría laboral.

²⁵ Operaciones que no fueron materia de reparo.

²⁶ Si bien las facturas fueron emitidas por las sumas de S/ 1 382,50, S/ 2 507,00, S/ 2 528,33, S/ 2 736,67, 3 132,50 y S/ 3 070,00 (superiores a S/ 1 320,00), de la revisión de sus liquidaciones, de fojas 3432, 3435, 3438, 3443, 3445 y 3448, se verifica que su determinación parte de tal importe (S/ 1 320,00), siendo la facturación superior por efecto de las horas adicionales incurridas por el servicio de asesoría laboral.



Tribunal Fiscal

Nº 07511-4-2023

dentro del alcance de los servicios de asesoría que se describieron en el contrato antes citado, ni se presentó documentación que evidencie ello o de sus alcances, ni de su realización.

Que al respecto, debe agregarse que si bien dicha auditoría podría haberse realizado en función a las horas asignadas a la recurrente como parte de la asesoría contratada, no presentó documentación que acredite ello; verificándose además que en algunos casos "informaba a la recurrente si determinado servicio se circunscribía o no a los aspectos que involucraba la asesoría laboral o tributaria contratada, respecto de la cual tenían contrato de servicios, fijando así un honorario distinto por el servicio requerido, situación que –por ejemplo– se presentó en el caso del contrato interempresarial que no calificaba como un contrato de tercerización, según se aprecia del correo electrónico de 22 de junio de 2011, de foja 4925; por lo que tal argumento carece de sustento.

Que si bien la recurrente manifiesta que no existe un reporte o informe que sustente la prestación del servicio, y que lo que se debe probar es que el proveedor contratado a quien se le paga el honorario fijo se encuentre en condiciones de prestar los servicios ofrecidos, esto es, cuente con los recursos de infraestructura y humanos para atender las necesidades del usuario; conforme con los criterios de este Tribunal antes citados, 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 fehacientes, esto es, que el servicio reparado se realizó efectivamente, lo que no se ha acreditado en autos.

Que asimismo, debe precisarse que el reparo bajo análisis obedece a la falta de sustento de la efectiva realización del servicio, mas no de su relación causal con la generación de rentas gravadas o el mantenimiento de su fuente o cumplimiento del criterio de generalidad, por lo que los argumentos vertidos por la recurrente sobre el particular no son atendibles; a lo que cabe añadir que contrariamente a lo sostenido por aquella, el reparo se encuentra debidamente fundamentado.

- Factura N°

Que al respecto, obra en autos la Factura N° , emitida por ; por concepto de "Auditoría de Contratación Laboral (50%)" por la suma de S/ 5 250,00, de foja 3078, así como el Voucher N° por el registro de tal operación, de foja 3077.

Que de acuerdo con el criterio jurisprudencial antes expuesto, a fin de acreditar la efectiva realización de las operaciones no es suficiente contar con el comprobante de pago, ni con su registro contable, puesto que resulta indispensable que se presenten otras pruebas que puedan sustentar dicha operación, entre otros, tratándose de servicios, con indicios razonables de su efectiva prestación.

Que estando a que la recurrente solo presentó el comprobante de pago y su registro contable, y no habiendo adjuntado mayor documentación que sustente la efectiva prestación del servicio a que corresponde el gasto reparado, procede mantener el reparo y confirmar la resolución apelada en este extremo.

Que cabe anotar que si bien formaba parte de , en calidad de socio²⁷, la Factura N° materia de reparo fue emitida por , por lo que no se menciona en este apartado la documentación analizada en el reparo relativo a la Factura N° con relación al anotado estudio.

Que sin embargo, cabe traer a colación los correos electrónicos remitidos entre el 15 de junio y 4 de agosto de 2011, de fojas 4917 a 4925, antes mencionados, en los que se aprecia la participación de ; no obstante, de su contenido, glosado anteriormente, se observa que se vinculan a conceptos distintos al que es materia de reparo en este punto, no habiendo, igualmente, la recurrente proporcionado documentación que permita evidenciar los alcances del servicio reparado.

²⁷ Según se verifica a foja 4923.



Tribunal Fiscal

Nº 07511-4-2023

Que asimismo, debe indicarse que el reparo bajo análisis obedece a la falta de sustento de la efectiva realización del servicio, mas no de su relación causal con la generación de rentas gravadas o el mantenimiento de su fuente o cumplimiento del criterio de generalidad, por lo que los argumentos vertidos por la recurrente sobre el particular no son atendibles; a lo que cabe añadir que contrariamente a lo sostenido por aquella, el reparo se encuentra debidamente fundamentado.

1.3. Gastos de seguros y suscripciones no aceptadas (S/ 12 832,00)

Que la recurrente sostiene que la Administración no ha efectuado una correcta labor de análisis del beneficio obtenido por la compañía, además de la validación de la fehaciencia de los gastos, habiendo, por su parte, demostrado la fehaciencia, causalidad y cumplimiento de la generalidad de los referidos servicios.

Que manifiesta que presentó documentación emitida por *Renaissance Executive Forums Inc.*, para acreditar que el gasto tuvo como objetivo desarrollar habilidades gerenciales e interpersonales de los gerentes clave, y así potenciarlos, fidelizarlos y facilitar la gestión del CEO de la empresa; anota que el beneficiario fue (Gerente Comercial), justificándose que tuviera conocimientos adicionales y contactos comerciales que se traducen en beneficios para su actividad gravada.

Que agrega que el pago fue por un monto fijo mensual, a fin que se encuentre a su disposición para decidir utilizarlo o no, esto es, en el caso de las membresías, se pagan mensualmente las cuotas al margen que los ejecutivos acudan a los eventos de la organización en un mes determinado; por lo que el gasto debe ser reconocido aun cuando no se haya producido una contraprestación por parte del proveedor, encontrándose vinculado el gasto por el pago de membresías a la generación de rentas o al mantenimiento de su fuente productora. Agrega que si bien no existe un reporte o informe que sustente la prestación del servicio, ello obedece al tipo de operación, siendo que, en estos casos, lo que debe acreditarse es que el proveedor cuenta con los recursos humanos e infraestructura para atender las necesidades del usuario.

Que mediante escrito de alegatos, de fojas 6692 y 6693, agrega que en el Resultado del Requerimiento N° se indicó que los gastos de membresía de los trabajadores no calificaban como condición de trabajo, sin embargo en la Resolución de Determinación N° se señaló que el gasto no cumplía con el criterio de generalidad; y aunado a ello, en la resolución apelada se sustentó el reparo, adicionalmente, en el supuesto incumplimiento del principio de causalidad; de lo que se aprecia la falta de coherencia y consistencia del reparo, por lo que debe dejarse sin efecto.

Que por su parte, la Administración señala que la recurrente no presentó documentación alguna que permita acreditar cómo la membresía permitió desarrollar habilidades gerenciales e interpersonales en su gerente comercial, ni demostró cuál fue el beneficio para aquella, así como la necesidad y la vinculación de dicho gasto con la generación de renta y el mantenimiento de la fuente; ni acreditó el cumplimiento del criterio de generalidad.

Que en el punto 3²⁸ del Anexo N° 4 a la Resolución de Determinación N° de fojas 6299 a 6301, se aprecia que la Administración reparó la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2011, por gastos de seguros y suscripciones no aceptados por la suma de S/ 12 832,00, sustentándose en los Requerimientos N° y , y sus resultados, y señalando como base legal el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que en el numeral 1.3.1 del punto 1 del Anexo N° 1 al Requerimiento N° de fojas 5467 a 5473, la Administración requirió a la recurrente que indique las razones por las que los asientos registrados en las Subcuentas 651, 653 y 656, por el total de S/ 301 109,86, correspondían a desembolsos destinados a producir o mantener la fuente productora de renta, así como que proporcione documentación que demuestre que los gastos observados correspondían a aquellos que pueden ser considerados deducibles para la determinación de la renta neta imponible del ejercicio 2011.

²⁸ Dentro del punto 3 denominado "Reparos a las cargas diversas de gestión" se encuentra el presente reparo materia de análisis como "Subcuentas contables 651, 653 y 656".



Tribunal Fiscal

N° 07511-4-2023

Que con escritos de 8, 9 y 10 de setiembre de 2014, de fojas 3930, 3931, 3951 y 3972, la recurrente señaló que por los gastos de membresía denominada "Key Executive – Forums" del proveedor , adjuntaba los comprobantes de pago, cartas de membresía e incorporación y acuerdo de confidencialidad, y que resultaba razonable y normal para la empresa formar parte de dicho foro, a fin de sostener reuniones comerciales y con ello generar ingresos para la empresa.

Que en el numeral 1.3.1.2 del punto 1 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° , de fojas 5405 y 5406, la Administración dio cuenta de los descargos de la recurrente, y observó los pagos a la membresía por concepto de "Key Executive – Forums", al no cumplir con el principio de causalidad ni con el criterio de generalidad, describiendo los importes reparados en su Anexo N° 5, de foja 5363, compuestos por los siguientes conceptos: (i) "Devengo de seguro anual todo riesgo" por S/ 20 597,89; (ii) "Membresía Key Executive Forums Gerente "29 por S/ 12 832,47; (iii) "Contabilización en monera errada y Seguro Mapfre póliza de accidentes personales" por S/ 3 178,70; y (iv) "Seguro médico internacional Gerente General" por S/ 4 903,85.

Que posteriormente, en el numeral 3.1.1 del punto 3 del Anexo N° 1 al Requerimiento N° , de foja 5335, la Administración solicitó a la recurrente que presentara sus descargos a la observación efectuada a los gastos registrados en las Subcuentas 651, 653 y 656 por S/ 41 512,90.

Que con escrito de 20 de noviembre de 2014, de fojas 5160 a 5162, la recurrente señaló que en la documentación emitida por *Renaissance Executive Forums, Inc.* se tiene como objetivo, desarrollar habilidades gerenciales e interpersonales de los gerentes claves para potenciarlos, fidelizarlos y facilitar la gestión del CEO de la empresa; siendo que el usuario de dichas prestaciones fue Alfredo Cilloniz, que en su momento tenía el cargo de gerente comercial, justificándose que tuviera conocimientos adicionales que se traducían en beneficios para su actividad gravada.

Que en el numeral 3.1.1 del punto 3 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° , de fojas 5297 a 5299, la Administración dio cuenta de los descargos y documentación proporcionada por la recurrente, referida a la incorporación de (gerente comercial de la recurrente durante el ejercicio 2011) como miembro de *Renaissance Executive Forums* y concluyó que el gasto no cumplía con el criterio de generalidad al no participar los otros gerentes, y mantuvo la observación.

Que con posterioridad a ello, el 10 de diciembre de 2014 la recurrente presentó la declaración jurada rectificatoria del Impuesto a la Renta del ejercicio 2011 mediante el Formulario Virtual PDT 670 N° , de fojas 6354 a 6356, aceptando la observación por concepto de "Gastos de seguros y suscripciones no aceptados" por S/ 28 681,00; importe que comprende las operaciones de "Devengo de seguro anual todo riesgo" por S/ 20 597,89, "Contabilización en monera errada y Seguro Mapfre póliza de accidentes personales" por S/ 3 178,70, y "Seguro médico internacional Gerente General" por S/ 4 903,85; de lo cual se dio cuenta en los Anexos N° 2 y 4 a la Resolución de Determinación N° , de fojas 6301 y 6318, así como del reparo por el importe de S/ 12 832,00, relativo al concepto de "Membresía Key Executive Forums Gerente ".

Que en el Anexo N° 4 a la Resolución de Determinación N° de foja 6299, se indicó como motivo del reparo que el gasto de membresía no cumplía con el criterio de generalidad, tal como se observó en el numeral 3.1.1 del punto 3 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° , ya que de acuerdo con el organigrama de la recurrente, en el mismo nivel de jerarquía que la gerencia comercial, existían otras gerencias, por las cuales la recurrente no demostró que a dichos gerentes se les había dado la misma oportunidad que al gerente comercial.

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

²⁹ Respecto de tal concepto, se anotó, asimismo, en el citado Anexo N° 5, que el gasto de membresía no constituía condición de trabajo, por lo que no era un gasto deducible.



Tribunal Fiscal

N° 07511-4-2023

Que de acuerdo con la norma glosada, a fin que un gasto sea deducible para efecto del Impuesto a la Renta, debe cumplir con el "principio de causalidad", que es la relación existente entre el egreso y la generación de renta gravada o el mantenimiento de la fuente productora; es decir, que todo gasto debe ser necesario y vinculado con la actividad que se desarrolla, noción que debe analizarse considerando los criterios de razonabilidad y proporcionalidad, atendiendo a la naturaleza de las operaciones realizadas por cada contribuyente, de acuerdo con el criterio establecido por este Tribunal en las Resoluciones N° 05510-8-2013 y 10673-1-2013, entre otras.

Que el último párrafo del artículo 37 de la citada ley, modificado por la Ley N° 28991, indica que para efecto de determinar que los gastos sean necesarios para producir y mantener la fuente, estos deberán ser normalmente para la actividad que genera la renta gravada, así como cumplir con criterios tales como razonabilidad en relación con los ingresos del contribuyente, generalidad para los gastos a que se refieren los incisos I), II) y a.2) de dicho artículo, entre otros.

Que como se aprecia de autos, la Administración efectuó el reparo de S/ 12 832,00, por concepto de "Membresía Key Executive Forums Gerente Comercial", al considerar que el gasto no cumplía con el criterio de generalidad, tal como se dejó constancia en el numeral 3.1.1 del punto 3 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° y el Anexo N° 4 a la Resolución de Determinación N°, de fojas 5298 y 6299.

Que no obstante, se advierte que en la resolución apelada, de fojas 6497 y 6498 vuelta, la Administración, además de señalar que la recurrente no acreditó el cumplimiento del criterio de generalidad, indicó que no presentó documentación alguna que permita acreditar cómo dicha membresía desarrolló habilidades gerenciales e interpersonales en el referido gerente, ni demostró cuál fue el beneficio que recibió aquella, así como la necesidad y vinculación de dicho gasto con la generación de renta y el mantenimiento de la fuente y, por tanto, el cumplimiento del principio de causalidad; no obstante, esto último constituye un nuevo fundamento del reparo que excede la facultad de reexamen de la Administración, conforme con el artículo 127 del Código Tributario, pues como se advierte de lo glosado precedentemente, el reparo bajo análisis fue establecido en la consideración que el gasto no cumplía con el criterio de generalidad; en ese sentido, corresponde declarar la nulidad de la resolución apelada en este extremo, de conformidad con el numeral 2 del artículo 109 del Código Tributario, al haberse infringido el procedimiento legal establecido.

Que por lo tanto, corresponde emitir pronunciamiento sobre el reparo al gasto por concepto de "Membresía Key Executive Forums Gerente Comercial", tal como fue establecido en la fiscalización y en el valor emitido como resultado de aquella.

Que al respecto, obran en autos las Facturas N° , , 3,1 , , y , giradas por , a la recurrente por concepto de "Membresía Key Executive Forums" a favor de (Gerente Comercial), de fojas 4757, 4759, 4762, 4764, 4768 y 4771.

Que además, se tiene la Carta de 27 de agosto de 2014, de foja 4780, en la que *Renaissance Executive Forums* informa a la recurrente que participó en los foros organizados por Executive Forums Perú desde el año 2009, asimismo, la Carta de 24 de abril de 2009, de foja 4779, remitida a , en la que se reconoce su incorporación a la membresía de *Renaissance Executive Forums*, indicándose que era una oportunidad especial para intercambiar experiencias con otros empresarios que compartirían su conocimiento y experiencia variada generando un beneficio general, y el Acuerdo de Confidencialidad – Facilitador de 15 de abril de 2009, de foja 4778, suscrita por el Consultor Ejecutivo de *Renaissance Executive Forums, Inc.*, debido a que era muy probable que fuera expuesto a información, datos financieros, etc., del negocio o personales de los miembros del foro.

Que al respecto, cabe indicar que este Tribunal, en la Resolución N° 03058-3-2012, ha señalado que resulta razonable admitir que el pago de las cuotas de membresía a una asociación que carece de finalidades tales como las recreativas, deportivas o culturales, sino que más bien tiene dentro de sus objetivos, el constituir punto de encuentro entre personas que directa o indirectamente forman parte del ámbito



Tribunal Fiscal

N° 07511-4-2023

empresarial, y que por tanto representan clientes actuales o potenciales, susceptibles de demandar bienes o servicios; pueda ser considerado como un gasto que guarda una relación de causalidad con la generación y mantenimiento de la fuente generadora de renta, siendo además que dicho propósito además se encuentra expresamente contemplado y aceptado en la normatividad del Impuesto a la Renta, como gasto deducible para la determinación de la renta neta de tercera categoría (bajo el rubro de gastos de representación), respecto de aquellos realizados por la empresa con el objeto de ser representada fuera de las oficinas, locales o establecimientos, así como los gastos destinados a presentar una imagen que le permita mantener o mejorar su posición de mercado, incluidos los obsequios y agasajos a clientes.

Que a su vez, ha precisado que debe considerarse que el pago de las cuotas de asociación no supone una erogación por la realización de contraprestaciones concretas y directas a favor del asociado, puesto que los servicios que esta otorga no son individualizados, sino que se trata de prestaciones brindadas colectivamente sobre la base de aportes solidarios, representando en rigor, el cumplimiento de una obligación de cargo de los miembros para el mantenimiento y funcionamiento de la institución a la que pertenecen, y que le permite mantener su calidad de asociado y a consecuencia de ello, de ejercitar los derechos que este status le otorga; lo cual no significa sin embargo, que el perceptor de rentas gravadas se encuentre eximido de presentar la documentación sustentatoria que acredite la necesidad del gasto y su vinculación objetiva con la fuente productora de renta.

Que ahora bien, conforme con el último párrafo del artículo 37 de la citada Ley del Impuesto a la Renta, modificado por la Ley N° 28991, se exige el cumplimiento del criterio de generalidad para los gastos a que se refieren los incisos I), II) y a.2) de dicho artículo, referidos a los aguinaldos, bonificaciones, gratificaciones y retribuciones que se acuerden al personal, incluyendo todos los pagos que por cualquier concepto se hagan a favor de los servidores en virtud del vínculo laboral existente y con motivo del cese; a los gastos y contribuciones destinados a prestar al personal servicios de salud, recreativos, culturales y educativos, incluidos los de capacitación, así como los gastos de enfermedad de cualquier servidor; y al aporte voluntario con fin previsional abonado en la Cuenta de Capitalización Individual de los trabajadores; supuestos en los cuales no se encuentra el gasto por la referida membresía "Key Executive Forums" de *Renaissance Executive Forums*, a la cual se habría incorporado el mencionado gerente comercial de la recurrente, al no constituir aguinaldos, bonificaciones, gratificaciones y retribuciones que se acuerden al personal, gastos y contribuciones destinados a prestar al personal servicios de salud, recreativos, culturales y educativos, ni gastos de enfermedad de cualquier servidor o aporte voluntario con fin previsional abonado en la Cuenta de Capitalización Individual del trabajador.

Que en ese sentido, el reparo bajo análisis, fundamentado en la falta de cumplimiento del criterio de generalidad, no se encuentra arreglado a ley, por lo que corresponde levantarlo y revocar la resolución apelada en este extremo.

Que por lo expuesto, carece de relevancia pronunciarse sobre los demás argumentos de la recurrente; sin perjuicio de ello, es del caso indicar que no resultan atendibles aquellos referidos al sustento de la fehaciencia del gasto, al no constituir el motivo del reparo. Asimismo, si bien en el Resultado del Requerimiento N° se indicó que el gasto no cumplía con el principio de causalidad y criterio de generalidad y no calificaba como condición de trabajo; en el numeral 3.1.1 del punto 3 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° solo se observó que aquel no cumplía con el criterio de generalidad, lo que fue recogido en el Anexo N° 4 a la Resolución de Determinación N° , formulándose el reparo bajo tal fundamento, de fojas 5298 y 6299.

1.4. Otros gastos diversos de gestión no aceptados (S/ 39 340,00)

Que la recurrente sostiene que celebró contratos con la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria y el Servicio de Administración Tributaria por los servicios de impresión, los cuales originaron penalidades, que resultan plenamente deducibles en la determinación de la renta neta del Impuesto a la Renta del ejercicio 2011 al cumplir con el principio de causalidad; anota que para acreditar las penalidades presentó los comprobantes de pago emitidos por ambas entidades, y cita el Informe N°



Tribunal Fiscal

N° 07511-4-2023

Que refiere que la propia Administración podría realizar el respectivo cruce de información para validar la naturaleza del gasto (penalidad comercial).

Que mediante escrito de alegatos, de fojas 6690 a 6692, agrega que en el Resultado del Requerimiento N° la Administración sostuvo que no demostró las fechas ni razones de la ocurrencia de los hechos que ocasionaron los retrasos, y si bien en la Resolución de Determinación N° reitera dicho fundamento, se remite a la Resolución del Tribunal Fiscal N° 2569-3-2005, cuya controversia trató de la fehaciencia del servicio; situación que se repite en la resolución apelada, al indicar que no se acreditó la causalidad del gasto y luego cuestiona la fehaciencia del gasto.

Que anota que debe considerarse que la propia Administración reconoce la deducción de las penalidades pagadas al sector público por contratos de prestación de servicios, debido a que estas cumplen con el principio de causalidad; no obstante, se cuestiona la fehaciencia del gasto y se impone la obligación de conservar y ofrecer los medios probatorios para permitir su deducción.

Que refiere además que la Administración no objetó en ningún momento la existencia y efectos de los contratos suscritos con las entidades públicas, ni el pago de la penalidad realizada a su favor; y si en caso se pretende cuestionar el origen de la penalidad, correspondía que sea ella misma quien efectuara las verificaciones del caso para establecer la fehaciencia del gasto, en tanto que fue una de las entidades beneficiadas a las que le prestó el servicio.

Que por su parte, la Administración señala que la recurrente no acreditó el evento que generó el pago de las penalidades, por lo que no pudo establecer la causalidad de tales desembolsos.

Que en el punto 3³⁰ del Anexo N° 4 a la Resolución de Determinación N° , de fojas 6297 a 6299, se aprecia que la Administración reparó la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2011, por Otros gastos diversos de gestión no aceptados por la suma de S/ 39 340,00, sustentándose en los Requerimientos N° y , y sus resultados, y señalando como base legal el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que en el numeral 1.3.2³¹ del punto 1 del Anexo N° 1 al Requerimiento N° 0122140001699, de fojas 5467 a 5470, la Administración requirió a la recurrente que indicara las razones por las que los asientos registrados en la Subcuenta 6593 – “Otros gastos de gestión”, por el total de S/ 764 095,49, correspondían desembolsos destinados a producir o mantener la fuente productora de renta.

Que con escritos de 8, 9 y 10 de setiembre de 2014, de fojas 3928, 3950, 3951 y 3972, la recurrente señaló que adjuntaba los comprobantes de pago, medios de pago, contratos y el documento denominado “Reporte mensual de servicios”; indicando que principalmente registraba los servicios de *outsourcing* de encuadernación y ensobrado, los cuales constituyen operaciones normales y necesarias para la empresa.

Que en el numeral 1.3.2 del punto 1 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° , de foja 5405, la Administración dio cuenta de los descargos de la recurrente, observando la suma total de S/ 339 759,00, e indicó que el detalle de los reparos se encontraba en el Anexo N° 6 a dicho resultado, de fojas 5359 a 5362, asociada a operaciones con los siguientes proveedores:

32, 1.

Que de la revisión del mencionado anexo, se advierte que dentro de las operaciones observadas se encontraban los conceptos de “Aplicación de penalidad - SUNAT” por S/ 34 530,88 y “Aplicación de penalidad - SAT” por S/ 4 809,60, debido a que en los documentos presentados no se indicaba la fecha ni

³⁰ Dentro del punto 3 denominado “Reparos a las cargas diversas de gestión” se encuentra el presente reparo materia de análisis como “Subcuenta contable 6593”.

³¹ Por error material se consignó el numeral “1.3.3”.

³² Por los conceptos de “Aplicación penalidad – SUNAT” y “Pago impuesto marzo 2011”.



Tribunal Fiscal

N° 07511-4-2023

las razones de la ocurrencia de los hechos que ocasionaron los retrasos; operaciones que ascendían al total de S/ 39 340,48, de foja 5362.

Que posteriormente, en el numeral 3.1.2 del punto 3 del Anexo N° 1 al Requerimiento N° , de foja 5335, la Administración solicitó a la recurrente que presentara sus descargos a la observación efectuada a los gastos registrados en la Subcuenta 6593 por S/ 339 759,00.

Que con escrito de 20 de noviembre de 2014, de fojas 5158 a 5160, la recurrente señaló sus argumentos únicamente respecto al proveedor

Que en el numeral 3.1.2 del punto 3 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° , de fojas 5295 a 5297, la Administración dio cuenta de los descargos de la recurrente, levantando la observación a las operaciones con , y manteniéndola en S/ 107 707,21, indicando que el detalle de los reparos se encontraba en el Anexo N° 4 a dicho resultado, de fojas 5275 y 5276.

Que con posterioridad a ello, el 10 de diciembre de 2014 la recurrente presentó la declaración jurada rectificatoria del Impuesto a la Renta del ejercicio 2011 mediante el Formulario Virtual PDT 670 N° , de fojas 6354 a 6356, aceptando la observación por concepto de "Otros gastos diversos de gestión no aceptados" por S/ 68 367,00³³; importe que comprende las operaciones de los proveedores SUNAT (solo en cuanto al concepto "Pago de impuesto marzo 2011") por S/ 1 634,00,
por S/ 27 910,00, por S/ 1 797,30,
S/ 1 500,00, SEDAPAL por S/ 3 600,00, por S/ 512,71 y Rodrigo
por S/ 31 412,72.

Que en tal sentido, en esta instancia corresponde emitir pronunciamiento por el reparo de S/ 39 340,00, respecto a operaciones con la SUNAT y el SAT por concepto de "Aplicación de penalidad".

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

Que este Tribunal ha señalado en las Resoluciones N° 02565-3-2003 y 07111-8-2014, entre otras, que la relación de causalidad debe encontrarse sustentada, entre otros, con los documentos que acrediten fehacientemente el destino del gasto y, de ser el caso, sus beneficiarios.

Que a su vez, en la Resolución N° 05582-5-2002, este Tribunal ha indicado que no basta para sustentar el gasto que exista un comprobante de pago registrado, sino que bajo el principio de causalidad, este debe ser necesario y vinculado con la actividad que se desarrolla; y en las Resoluciones N° 04667-1-2009 y 15800-1-2012, entre otras, este Tribunal confirmó los reparos de la Administración referidos al principio de causalidad, dado que el contribuyente no sustentó con la documentación correspondiente el cumplimiento del aludido principio.

Que asimismo, en la Resolución N° 04155-2-2019, entre otras, este Tribunal ha señalado que la acreditación de la relación de causalidad de un egreso con la generación de la renta o el mantenimiento de la fuente que exige la Ley del Impuesto a la Renta, así como la Administración, cuando requiere que esta se demuestre, debe ser sustentada no solo a un nivel conceptual, sino en cada caso en particular, aportando las pruebas necesarias del efectivo uso o destino de las adquisiciones, ya que no basta con alegar que estos pueden tener una teórica o abstracta relación de causalidad con la generación de renta o el mantenimiento de la fuente productora para pretender deducirlos de la renta bruta, sino se requiere acreditar que efectivamente la tuvieron, en un período determinado, en un caso específico, criterio establecido en las Resoluciones N° 02607-5-2003 y 08318-3-2004.

³³ De lo cual se dejó constancia en los Anexos N° 2 y 4 a la Resolución de Determinación N° , de fojas 6298 y 6318.



Tribunal Fiscal

N° 07511-4-2023

Que de otro lado, de acuerdo con el criterio expuesto por este Tribunal en la Resolución N° 04831-9-2012, entre otras, es al contribuyente a quien le corresponde acreditar el cumplimiento de los requisitos exigidos por la Ley del Impuesto a la Renta para la deducción de un gasto de naturaleza tributaria, con los medios probatorios que considere idóneos y que puedan causar certeza en la Administración.

Que respecto al pago de penalidades, este Tribunal ha señalado en las Resoluciones N° 07844-3-2012 y 17929-3-2013, que los convenios privados pueden generar responsabilidades contractuales, y es sobre la base de estas que la parte que no cumple sus obligaciones debe asumir las consecuencias que de ellas se derivan.

Que asimismo, en las Resoluciones N° 07734-4-2017 y 15692-10-2011 se ha indicado que para efecto de deducir un concepto de penalidad por incumplimiento de contrato se requiere que el contrato prevea esta, siendo que en caso contrario el pago que se efectuara carecería de sustento.

Que de acuerdo con la norma y criterios citados, para tener derecho a la deducción del gasto derivado de una penalidad, con incidencia en la determinación del Impuesto a la Renta, no solo se debe acreditar que se cuenta con el comprobante de pago que la respalde, ni con su registro contable, sino que se debe demostrar que se tenía la obligación de efectuar el pago basado en una cláusula penal como consecuencia del incumplimiento contractual.

Que según el Anexo N° 4 al Resultado del Requerimiento N° , de fojas 5275 y 5276, y considerando los aspectos materia de controversia ante esta instancia, la Administración efectuó el reparo por las operaciones por concepto de "Aplicación de penalidad - SUNAT" y "Aplicación de penalidad - SAT", por el importe de S/ 39 340,00, al considerar que no se acreditó el hecho que originó los retrasos materia de penalidad.

Que de autos se observa que las operaciones materia de reparo se asocian a los siguientes documentos:

Nota de Débito				Liquidación de Cobranza		Importe S/
N°	Foja	Concepto	Proveedor	N°	Foja	
003-0004843	2244	Penalidad Facturas N°	SUNAT	12838	2243	26 733,23
003-0004867	2242	Penalidad: Factura N°	SUNAT	12933	2241	7 797,65
007-000136	2199	Por la aplicación de penalidad. Modifica Factura N°	SAT	13923	2198	4 809,60
						39 340,48

Que considerando que las operaciones materia de reparo se asocian al pago de penalidad, conviene destacar los contratos que obra en autos:

- "Contrato N° 027-2011-GA-SAT" de 21 de junio de 2011, de fojas 2193 a 2197, suscrito entre el Servicio de Administración Tributaria (SAT) y la recurrente, por el cual esta última se obligó a la entrega de formularios de papeletas de infracción de tránsito, pactándose como pago la suma de S/ 121 000,00 a todo costo.

En la Cláusula Quinta se estableció que el plazo de ejecución de la prestación se extendería desde el 22 de junio de 2011 hasta la recepción total de la prestación a cargo de la recurrente.

En la Cláusula Duodécima se pactó que si la recurrente incurría en el retraso injustificado en la ejecución de las prestaciones objeto del contrato, se le aplicaría una penalidad por cada día de atraso, hasta por un monto máximo equivalente al 10% del monto del contrato, o del ítem que debió ejecutarse.



Tribunal Fiscal

N° 07511-4-2023

- “Contrato N° – Suministro” de 20 de enero de 2011, de fojas 2233 a 2240, suscrito entre la recurrente y la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria³⁴ (SUNAT), por el cual la recurrente se obligó a la entrega de formularios para el cumplimiento de obligaciones tributarias formales³⁵, pactándose como pago la suma de S/ 227 704,68.

En la Cláusula Sexta se estableció que la recurrente suministraría los formularios para el cumplimiento de obligaciones tributarias formales por el plazo de 18 meses o hasta agotar las cantidades requeridas; precisando que las entregas no debían exceder los 12 días calendario contados a partir del día siguiente de aprobado el diseño final o de remitido el pedido de impresión por correo electrónico.

En la Cláusula Décima, bajo el rubro penalidades, se pactó que si la recurrente incurriera en retraso injustificado en la ejecución de las prestaciones materia de contrato, se aplicaría una penalidad por cada día de atraso, hasta por un monto máximo equivalente al 10% del monto contractual.

Que conforme con los contratos antes descritos, se tiene que se establecieron las penalidades que asumiría la recurrente en caso de incumplimiento de las prestaciones pactadas; sin embargo, no adjuntó documentación adicional a la glosada de la cual se advierta que estuviese obligada a dicho pago, ya que los documentos presentados no acreditan por sí solos que hubiese incurrido en el incumplimiento que daría origen a la aplicación de las penalidades pactadas.

Que en tal sentido, el reparo se encuentra arreglado a ley, correspondiendo confirmar la resolución apelada en este extremo.

Que en cuanto a lo referido por la recurrente respecto a que las penalidades derivadas de los contratos con SUNAT y el SAT son deducibles; debe indicarse que conforme con la documentación antes analizada, no proporcionó aquella que demostrara que en efecto, se incurrió en incumplimientos que generarían el pago de penalidades, por lo que debe desestimarse tal argumento, no resultando vinculante para este Tribunal el informe que invoca.

Que respecto de lo argumentado por la recurrente en cuanto a que correspondía que la Administración realice el respectivo cruce de información para validar la naturaleza del gasto, debe reiterarse que es al contribuyente a quien le corresponde acreditar el cumplimiento de los requisitos de ley, a efecto de deducir los gastos para la determinación del Impuesto a la Renta.

Que en cuanto a los argumentos de la recurrente referidos a que la Administración inicialmente en el procedimiento de fiscalización objetó que no se demostró las fechas ni razones de la ocurrencia de los hechos que ocasionaron los retrasos, pero en el valor impugnado alude a una jurisprudencia que versa sobre la fehaciencia de las operaciones, y en la resolución apelada se indica que no se acreditó la causalidad y luego se cuestiona la fehaciencia del gasto; debe indicarse que conforme con los criterios antes citados, para tener derecho a la deducción del gasto derivado de una penalidad, debe demostrarse que se tenía la obligación de efectuar el pago basado en una cláusula penal como consecuencia del incumplimiento contractual, sin embargo, en el caso de autos la recurrente no acreditó la situación que originó el pago de la penalidad, la cual sería el retraso injustificado en la ejecución de las obligaciones previstas en el contrato como parte de sus prestaciones a realizar, no siendo suficiente a tal efecto los contratos, notas de débito y liquidaciones de cobranza que proporcionó en el procedimiento de fiscalización; a lo que cabe precisar que ello fue materia de cuestionamiento en el procedimiento de fiscalización y sustentó el reparo formulado en la resolución de determinación impugnada, lo cual, a su vez, fue mantenido en la resolución apelada, y si bien en el citado valor se citó una resolución de este Tribunal en la que se alude a la fehaciencia del gasto, ello no enerva el motivo determinante del reparo glosado precedentemente,

³⁴ Antes de la entrada en vigencia de la Ley N° 29816, publicada el 22 de diciembre de 2011, se le denominaba “Superintendencia Nacional de Administración Tributaria”, siendo que con la entrada en vigencia de dicha ley se le denomina “Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria”, la que se mantiene hasta la actualidad.

³⁵ Los formularios y cantidades acordados se indican en la Cláusula Tercera del anotado contrato.



Tribunal Fiscal

Nº 07511-4-2023

ni implica un cambio o incongruencia en el fundamento de aquel, ni en etapa de fiscalización ni en instancia de reclamación; en ese sentido, no cabe amparar los argumentos de la recurrente sobre el particular.

Que sobre lo esgrimido por la recurrente en el sentido que la Administración reconoce la deducción de penalidades pagadas al sector público por contratos de prestación de servicios al cumplir con el principio de causalidad, no obstante, cuestiona su fehaciencia e impone la obligación de conservar y ofrecer medios probatorios para permitir su deducción; debe reiterarse que a efecto que las penalidades sean deducibles, no solo debe acreditarse la obligación de su pago en función a una cláusula penal, sino acreditar el incumplimiento contractual que la originó, lo que no se cumplió en el presente caso.

Que finalmente, respecto a que si en caso se pretende cuestionar el origen de la penalidad, correspondía que la Administración efectuara las verificaciones correspondientes, al ser una de las entidades beneficiadas; debe señalarse que corresponde a los contribuyentes la carga de la prueba de los conceptos que pretenden deducir como gastos en la determinación del Impuesto a la Renta, estando habilitada la Administración, en ejercicio de su facultad de fiscalización, para verificar la correcta determinación de las obligaciones tributarias de los contribuyentes, motivo por el cual no resulta atendible la afirmación de la recurrente.

1.5. Notas de crédito no sustentadas (S/ 216 183,00)

Que la recurrente sostiene que debe considerarse el procedimiento de facturación que realiza, el cual tiene una etapa de coordinación con sus clientes, que se da para evitar cuestionamientos al importe final por pagar, por ello realiza una facturación inicial que es enviada a sus clientes para que la validen.

Que explica que la variación en la refacturación se da por la coordinación en la variación de los importes en los que finalmente deben cerrarse las operaciones, siendo que las variaciones pueden darse durante los meses de un mismo ejercicio, como producto normal de las coordinaciones, situación que ocurre en forma generalizada en los negocios producto de las gestiones y sobrecargas normales que ocurren en las áreas involucradas tales como facturación, distribución, contabilidad, entre otras.

Que respecto a la emisión de notas de crédito con fecha posterior a la segunda refacturación, precisa que conforme a la programación de trabajo de su área de facturación, la emisión de las notas de crédito efectuadas con posterioridad a la refacturación se produce porque dicho control final de notas de crédito se activa al cierre de cada período (mes); por tal motivo si bien la nota de crédito se emite posteriormente a la refacturación, esto se produce en el mismo mes; de modo que no se genera una ventaja fiscal para ella, más aún cuando en aquellos casos se puede evidenciar la similitud en las órdenes de perdido u otros elementos propios de la operación.

Que agrega que la Administración no realizó cruce de información para establecer la realidad de las operaciones, requiriendo documentación que le permita conocer la forma en que estas se concretan. Añade que la labor de fiscalización y cruce de información de la Administración permitirá evidenciar la fehaciencia de las notas de crédito reparadas, y cita sobre la necesidad de realizar el cruce de información, al numeral 3 del artículo 62 del Código Tributario y las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 372-3-97, 5732-1-2005, 6436-5-2005 y 01602-3-2010, en las que, según indica, dicho cruce ha sido considerado como una herramienta útil y necesaria para llegar a la verdad material.

Que mediante escrito de alegatos, de fojas 6687 a 6689, reitera los argumentos expuestos y enfatiza que es válido exigir, de acuerdo con el principio de verdad material, que la Administración realice formalmente el cruce de información correspondiente para identificar evidencias en sus clientes que demuestren que la emisión de notas de crédito y correspondiente facturación y refacturaciones obedecen a operaciones reales, requiriendo no solo el conocimiento o recepción de las notas de crédito, sino también toda documentación que permita acreditar la realidad de la operación y notas de crédito observadas, con el agravante que en este caso el reparo está referido a notas de crédito emitidas respecto a operaciones realizadas con empresas formales consideradas como principales contribuyentes.



Tribunal Fiscal

N° 07511-4-2023

Que añade que debe considerarse el esfuerzo documentario que le ha involucrado esta observación, ya que inicialmente se le requirió el sustento de notas de crédito por el importe total de S/ 7 825 014,40, habiendo cumplido con sustentar la suma de S/ 7 586 571,10, reparándose finalmente solo el importe de S/ 216 183,00; razón por la que si luego de todo el sustento documentario ofrecido, la Administración mantenía duda sobre el soporte de sus notas de crédito por un importe que representa menos del 3% de la observación inicialmente planteada, correspondía que efectuara los cruces de información correspondientes a fin de validar su criterio o, caso contrario, dejar sin efecto el reparo.

Que por su parte, la Administración señala que la recurrente no acreditó el motivo de la emisión de las notas de crédito materia de reparo.

Que en el punto 4 del Anexo N° 4 a la Resolución de Determinación N° , de fojas 6294 a 6297, se aprecia que la Administración reparó la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2011, por notas de crédito no sustentadas por la suma de S/ 216 183,00, sustentándose en los Requerimientos N° y , y sus resultados y señalando como base legal el artículo 20 de la Ley del Impuesto a la Renta, entre otros.

Que en el numeral 2 del punto 2 del Anexo N° 1 al Requerimiento N° , de fojas 5464 y 5465, la Administración requirió a la recurrente que proporcionara las facturas asociadas a las notas de crédito descritas en el Anexo N° 3 a dicho requerimiento, de fojas 5442 a 5447, así como estas últimas, y demostrar las razones por las que dichas notas de crédito fueron emitidas, para lo cual debía presentar la respectiva documentación sustentatoria, tales como asientos contables, documentos de ingreso/egreso de fondos, comunicación comercial, cálculo y sustento de los descuentos según política de descuentos, o cualquier otra documentación interna sobre ello.

Que con escritos de 8 y 9 de setiembre de 2014, de fojas 3947 a 3949 y 3970, la recurrente señaló que adjuntaba las notas de crédito, el comprobante que modifica y el que se emite con posterioridad a la nota de crédito. Asimismo, explicó que como política de facturación genera un comprobante de pago, que notifica al cliente de forma virtual para su aceptación sobre el importe del servicio prestado; luego, una vez que el cliente informa los criterios de ajuste se emite la nota de crédito por la totalidad del comprobante de pago emitido inicialmente, y procede a emitir el comprobante de pago con el importe correcto por la prestación del servicio. Al respecto, anotó que el comprobante de pago por la venta final puede ser menor, o inclusive mayor, lo que responde a ajustes normales que se producen con sus clientes a partir de precisar el precio del servicio efectivamente realizado.

Que en el numeral 2 del punto 2 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° , de foja 5400, la Administración dio cuenta de los descargos de la recurrente, y observó las siguientes situaciones: En algunos casos no se presentó sustento alguno de las operaciones, no en todos los casos se cuenta con sello de recepción del cliente que acredite su recepción; o en algunos casos la nueva factura fue emitida con fecha anterior o posterior a la nota de crédito, no siendo del mismo mes. Por tanto, observó la suma total de S/ 902 573,26, remitiéndose al Anexo N° 9 de dicho resultado para detallar las razones de su observación³⁶, de fojas 5355 y 5356.

Que posteriormente, en el numeral 5.2 del punto 5 del Anexo N° 1 al Requerimiento N° , de foja 5334, la Administración solicitó a la recurrente que presentara sus descargos a la observación efectuada a las notas de crédito no sustentadas por S/ 902 573,26.

Que con escrito de 20 de noviembre de 2014, de fojas 5156 y 5157, la recurrente señaló, en el caso de la observación por la "falta de sello de recepción de las notas de crédito", que proporcionaba los documentos del pago que realizaron sus clientes por las refacturaciones; explicando que la variación en la refacturación

³⁶ Las notas de crédito observadas fueron las siguientes: Notas de Crédito N°

Perú, y , emitidas por , E.



Tribunal Fiscal

N° 07511-4-2023

se dio por los nuevos importes en los que cerraba las operaciones con sus clientes, lo que podía darse durante los meses del mismo ejercicio. En cuanto a la observación por *"Emisión de nota de crédito con fecha posterior a la segunda refacturación"*, explicó que ello ocurría porque el control final de las notas de crédito se activa al cierre de cada mes, siendo que aun cuando se emitiera la nota de crédito con posterioridad a la refacturación, esto se producía en el mismo mes, de modo que no se generaba ventaja fiscal para la empresa, más aún cuando se evidencia similitud en las órdenes de pedido, entre otros elementos sustentatorios de la operación. Finalmente, por la observación *"Notas de crédito por ajustes de operaciones de períodos anteriores"*, mencionó que en su momento se cercioró sobre la imposibilidad del cobro de las facturaciones iniciales, a partir de la coordinación telefónica con sus clientes y siendo que estos desconocieron la obligación, procedió a anular las operaciones vía nota de crédito.

Que agregó que, sin perjuicio de los argumentos expuestos, la Administración estaba facultada para realizar cruce de información con sus clientes a fin de verificar la fehaciencia de las notas de crédito y refacturaciones efectuadas.

Que en el ítem b) del punto 5 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° , de fojas 5292 a 5295, la Administración dio cuenta de los descargos de la recurrente, levantando la observación en S/ 675 230,38, y manteniéndola en S/ 227 342,88, indicando que el detalle de las observaciones se encontraba en el Anexo N° 5 a dicho resultado, de fojas 5273 y 5274.

Que de la revisión del mencionado anexo y el Anexo N° 4 a la Resolución de Determinación N° , de fojas 6294 a 6297, se aprecia que el importe observado de S/ 227 342,88 se vincula a las Notas de Crédito N° , y , señalándose como sustento de la observación respecto de cada una de ellas, lo siguiente:

- Nota de Crédito N° : La factura final que exhibe no corresponde al mismo cliente. La factura final consigna otro número de orden de pedido.
- Nota de Crédito N° : La factura final que exhibe no corresponde al mismo cliente; además la factura que exhibe fue emitida en un período después al de la nota de crédito. La factura final consigna otro número de orden de pedido.
- Nota de Crédito N° : No se visualiza el sello de recepción del cliente; además 2 de las 7 facturas que exhibe corresponden a un período después al de la nota de crédito. Las órdenes de pedido en cada factura son distintas al de la factura inicial.
- Nota de Crédito N° : En el Registro de Ventas se consignó un documento (comprobante de pago) diferente al que se menciona en la nota de crédito en físico. Según la nota de crédito física aplica a la Factura N° , la cual no ha sido anotada en el Registro de Ventas ni declarada.
- Nota de Crédito N° : Una de las facturas finales fue emitida en un período después al de la nota de crédito; precisándose que se encontraba sustentado en "renta", observándose por el Impuesto General a las Ventas por el monto de S/ 9 374,40, por el período de facturación considerado por la recurrente.
- Nota de Crédito N° : La factura final que exhibe no corresponde al mismo cliente; la factura final fue emitida períodos antes de la emisión de la nota de crédito. La nueva factura emitida hace referencia a una orden de pedido distinta a la de la factura inicial.
- Nota de Crédito N° : No sustentado. Las nuevas facturas emitidas hacen referencia a una orden de pedido distinta a la de la factura inicial.

Que según se da cuenta en el punto 4 del Anexo N° 4 a la Resolución de Determinación N° , de fojas 6294 a 6297, la Administración excluyó de la suma de S/ 227 342,88 el importe de S/ 11 160,00 (correspondiente a la Nota de Crédito N° , respecto de la cual se había concluido que se encontraba sustentada), estableciéndose así como reparo final por las notas de crédito no sustentadas a la suma de S/ 216 183,00.



Tribunal Fiscal

N° 07511-4-2023

Que el artículo 20 de la anteriormente citada Ley del Impuesto a la Renta, antes de la modificación dispuesta por el Decreto Legislativo N° 1112³⁷, señalaba que la renta bruta estaba constituida por el conjunto de ingresos afectos al impuesto que se obtenga en el ejercicio gravable, y que en el caso que tales ingresos provinieran de la enajenación de bienes, la renta bruta estaría dada por la diferencia existente entre el ingreso neto total proveniente de dichas operaciones y el costo computable de los bienes enajenados y que el ingreso neto total resultante de la enajenación de bienes se establecerá deduciendo del ingreso bruto las devoluciones, bonificaciones, descuentos y conceptos similares que respondan a las costumbres de la plaza.

Que los numerales 1.1 a 1.3 del artículo 10 del Reglamento de Comprobantes de Pago, aprobado por Resolución de Superintendencia N° 007-99-SUNAT, establecen que las notas de crédito se emiten por concepto de anulaciones, descuentos, bonificaciones, devoluciones y otros, debiendo contener los mismos requisitos y características de los comprobantes de pago en relación a los cuales se emitan, y solo podrán ser emitidas al mismo adquirente o usuario para modificar comprobantes de pago otorgados con anterioridad.

Que el numeral 1.6 de dicho artículo agrega que el adquirente o usuario, o quien reciba la nota de crédito a nombre de estos, deberá consignar en ella su nombre y apellido, su documento de identidad, la fecha de recepción y, de ser el caso, el sello de la empresa; siendo que además la nota de crédito debe consignar la serie y número del comprobante de pago que modifica, según lo dispuesto por el numeral 4 del citado artículo 10.

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

Que asimismo, este Tribunal ha establecido en las Resoluciones N° 06746-2-2006 y 04831-9-2012, entre otras, que los comprobantes de pago que contengan operaciones de servicios pueden ser anulados en forma parcial o total, siempre y cuando se demuestre de manera fehaciente que el servicio no se llegó a prestar.

Que a su vez, este Tribunal mediante la Resolución N° 03916-4-2018 ha dejado establecido que es de cargo del contribuyente sustentar la emisión de la nota de crédito.

Que de acuerdo con el Anexo N° 5 al Resultado del Requerimiento N° , de fojas 5273 y 5274, la Administración efectuó el reparo correspondiente a las Notas de Crédito N° , 002- , y , por el monto total de S/ 216 183,00.

• Nota de Crédito N°

Que la Nota de Crédito N° fue emitida el 25 de abril de 2011 por la recurrente a por concepto de " , por la suma de S/ 11 288,60, de foja 5727, asociándose a la Factura N° 002 007 1000, que fue girada a dicha empresa el 7 de marzo de 2011 por "EE.CC. Metro Visa"³⁸ por la suma de S/ 11 288,60, de foja 5726; por lo que con la mencionada nota de crédito la recurrente procedió a anular la operación contenida en la Factura N° .

Que cabe anotar que la Factura N° se sustenta en el Pedido de Venta N° 62614, de foja 5725, que asigna como producto y cantidad requerida lo siguiente: (i) "Sobre EE.CC Metro 15.5 x 23 cm C/V" por 141 unidades a un precio de venta unitario de S/ 5,5253, (ii) "Serv. impresión variable" por 143 unidades a un precio de venta unitario de S/ 4,9825, (iii) "Serv. ensobrado automático" por 141 unidades a un precio

³⁷ Publicado en el diario oficial "El Peruano" el 29 de junio de 2012.

³⁸ El que a su vez implicaba los siguientes conceptos: (i) Sobre EE.CC Metro 15.5 x 23 cm C/V, (ii) Serv. impresión variable plano, (iii) Serv. ensobrado automático, (iv) Serv. distribución Lima, (v) Generación de imágenes HTML, (vi) Hosting, (vii) Generación de imágenes PDF, (viii) Serv. distribución provincia, y (ix) Preforma EE.CC. Metro marzo 2.



Tribunal Fiscal

N° 07511-4-2023

de venta unitario de S/ 1,0638, (iv) "Serv. distribución Lima" por 139 unidades a un precio de venta unitario de S/ 14,7312, (v) "Generación de imágenes HTML" por 143 unidades a un precio de venta unitario de S/ 0,4982, (vi) "Hosting" por 143 unidades a un precio de venta unitario de S/ 1,7482, (vii) "Generación de imágenes PDF" por 143 unidades a un precio de venta unitario de S/ 0,4982, (viii) "Serv. distribución provincia" por 2 unidades a un precio de venta unitario de S/ 3 238,70, y (ix) "Preforma EE.CC. Metro marzo" por 143 unidades a un precio de venta unitario de S/ 5,10.

Que a efecto de sustentar la emisión de la mencionada nota de crédito la recurrente presentó la Factura N° emitida a .., su pago y correos electrónicos, de fojas 5722 a 5724.

Que en los correos electrónicos de 13 y 14 de junio de 2011, de foja 5722, con el asunto "Liquidación ..", se aprecia que .. (Área de Facturación y Cobranzas de la recurrente) comunicó a .. (l ..) y la liquidación de los despachos de mayo, solicitándole que las órdenes de compra fueran emitidas con la razón social de .., puesto que los despachos fueron hechos a esta última; ante lo cual, .. requirió que la facturación se realizara de la siguiente manera: por los estados de cuenta de la tarjeta "i" se facture a la razón social de .., y por los estados de cuenta de las tarjetas "Visa" se facture a la razón social de .., solicitando la adecuación a dicho requerimiento. Asimismo, en el correo electrónico de 15 de junio de 2011, de foja 5882, se aprecia que .. manifestó que el despacho se realizó a .. por lo que la factura del mes de mayo se emitió con esa razón social, y que se daría la figura de una devolución de mercadería y un despacho en junio de 2011, no obstante, para lo sucesivo se requería que se hicieran dos pedidos de la manera que solicitaba el cliente.

Que la Factura N° .. fue emitida el 9 de abril de 2011, indicándose como referencia al Pedido de Venta N° 62475, por los conceptos de "i", "Comprobante de pago .." y "j" por el total de S/ 23 300,75, los cuales, a su vez, se disgregaban de la siguiente manera:

a) "i" (S/ 11 299,65)

- "Serv. Impresión variable" por 873 unidades a un precio de venta de S/ 712,50
- "Serv. Ensobrado automático" por 866 unidades a un precio de venta de S/ 150,00
- "Serv. Distribución Lima" por 635 unidades a un precio de venta de S/ 2 047,64
- "Generación de imágenes HTML" por 873 unidades a un precio de venta de S/ 71,25
- "Hosting" por 873 unidades a un precio de venta de S/ 250,00
- "Sobre EE.CC. E. Wong 15.5 x 23 cm" por 866 unidades a un precio de venta de S/ 790,12
- "Generación de imágenes PDF" por 873 unidades a un precio de venta de S/ 71,25
- "Serv. Distribución Provincia" por 231 unidades a un precio de venta de S/ 6 477,40
- "Preforma EE.CC. Metro marzo 2" por 873 unidades a un precio de venta de S/ 729,49

b) "j" (S/ 712,50)

- "Serv. Impresión matricial boletas" por 10 unidades a un precio de venta de S/ 712,50

c) "l" (S/ 11 288,60)

- "Sobre EE.CC. Metro 15.5 x 23 cm C/V" por 141 unidades a un precio de venta de S/ 779,07
- "Serv. Impresión variable" por 143 unidades a un precio de venta de S/ 712,50
- "Serv. Ensobrado automático" por 141 unidades a un precio de venta de S/ 150,00
- "Serv. Distribución Lima" por 139 unidades a un precio de venta de S/ 2 047,64
- "Generación de imágenes HTML" por 143 unidades a un precio de venta de S/ 71,25
- "Hosting" por 143 unidades a un precio de venta de S/ 250,00
- "Generación de imágenes PDF" por 143 unidades a un precio de venta de S/ 71,25
- "Serv. Distribución Provincia" por 2 unidades a un precio de venta de S/ 6 477,40
- "Preforma EE.CC. Metro marzo 2" por 143 unidades a un precio de venta de S/ 729,49



Tribunal Fiscal

N° 07511-4-2023

Que de lo expuesto se advierte que la recurrente procedió a anular la Factura N° (S/ 11 288,60) con la Nota de Crédito N° I, siendo que con posterioridad a la emisión de dicha factura, giró la Factura N° , la que contiene dentro de los conceptos que comprende aquellos por los que se giró la factura primigenia por la suma de S/ 11 288,60.

Que ahora bien, la Factura N° fue girada a , cuando la primera factura fue emitida a E. Wong S.A., no encontrándose acreditado en autos el motivo de dicho proceder, que justifique que se dio una refacturación del mismo servicio a nombre de otro cliente y, por tanto, que permita sustentar la emisión de la nota de crédito observada, y si bien la correspondencia glosada evidencia que se acordó diferenciar la facturación en el caso de los "Estados de cuenta de las tarjetas Metro Privada y Visa", facturándose en el caso de estas últimas (Visa) a nombre de , tal procedimiento se solicitó en el mes de junio respecto de una factura del mes de mayo, cuando en el caso de autos la factura primigenia fue girada con anterioridad, no pudiendo relacionarse dicha correspondencia con la operación materia de reparo.

Que en tal sentido, toda vez que la recurrente no presentó la documentación que sustenta la emisión de la Nota de Crédito N° procede mantener el reparo y confirmar la resolución apelada en este extremo.

• Nota de Crédito N°

Que la Nota de Crédito N° fue emitida el 23 de agosto de 2011 por la recurrente a S.A. por la suma de S/ 11 340,00, de foja 5730, asociándose a la Factura N° , que fue girada a dicha empresa el 20 de mayo de 2011 por "Comprobante de pago Metro. Serv. Impresión matricial boletas" (S/ 11 195,52) y "Comprobante de pago Serv. Impresión matricial boletas" (S/ 144,48) por el total de S/ 11 340,00, de foja 5729. Ante la mencionada nota de crédito la recurrente procedió a anular la operación contenida en

Que cabe anotar que la Factura N° se sustenta en el Pedido de Venta N° , de foja 5728, que asigna como producto y cantidad requerida lo siguiente: (i) "Serv. Impresión matricial boletas" por 99 960 unidades a un precio de venta unitario de S/ 0,11, y (ii) "Serv. Impresión matricial boletas" por 1 290 unidades a un precio de venta unitario de S/ 0,11.

Que a efecto de sustentar la emisión de la mencionada nota de crédito la recurrente presentó la Factura N° emitida a , con su pedido de venta y correos electrónicos, de fojas 5882 a 5885.

Que en los correos electrónicos de 14 y 15 de junio de 2011, de foja 5882, se aprecia que () informó a (Área de Facturación y Cobranzas de la recurrente) que requería que la facturación se realizara de la siguiente manera: por los estados de cuenta de la tarjeta "Metro Privada" se facture a la razón social de y por los estados de cuenta de las tarjetas "Visa" se facture a la razón social de ; ante lo cual manifestó que el despacho se realizó a , por lo que la factura del mes de mayo se emitió con esa razón social, y que se daría la figura de una devolución de mercadería y un despacho en junio de 2011, no obstante, para lo sucesivo se requería que se hicieran dos pedidos de la manera que solicitaba el cliente.

Que la Factura N° fue emitida el 13 de setiembre de 2011, indicándose como referencia al Pedido de Venta N° de foja 5884, por el total de S/ 64 731,66, por los siguientes conceptos:

- EE.CC. Metro por 160 280 unidades a un precio de venta de S/ 47 693,30
- Comprobante de pago Metro por 99 960 unidades a un precio de venta de S/ 11 195,52
- EE.CC. E. Wong Visa por 1 917 unidades a un precio de venta de S/ 2 774,62
- Comprobante de pago E. Wong por 1 290 unidades a un precio de venta de S/ 144,48
- EE.CC. Metro Visa por 6 679 unidades a un precio de venta de S/ 2 923,75



Tribunal Fiscal

N° 07511-4-2023

Que de lo expuesto se advierte que la recurrente procedió a anular la Factura N° (S/ 11 340,00) con la Nota de Crédito N° , siendo que con posterioridad a la emisión de dicha factura, giró la Factura N° la que contiene dentro de los conceptos que comprende aquellos por los que se giró la factura primigenia por la suma de S/ 11 340,00 (S/ 11 195, 52 más S/ 144,48).

Que como se aprecia, la Factura N° fue girada a , cuando la primera factura fue emitida a , no encontrándose acreditado en autos el motivo de dicho proceder, que justifique que se dio una refacturación del mismo servicio a nombre de otro cliente y, por tanto, que permita sustentar la emisión de la nota de crédito observada, y si bien los correos electrónicos antes citados aluden a una factura del mes de mayo, solo sustentarían la refacturación a respecto de los estados de cuenta de las tarjetas "Visa", no obstante, ambas facturas corresponden a la impresión de comprobantes de pago , esto es, a conceptos distintos.

Que en tal sentido, toda vez que la recurrente no presentó la documentación que sustenta la emisión de la Nota de Crédito N° , procede mantener el reparo y confirmar la resolución apelada en este extremo.

• Nota de Crédito N°

Que la Nota de Crédito N° fue emitida el 25 de agosto de 2011 por la recurrente al Banco Interamericano de Finanzas por la suma de S/ 16 700,34, de foja 5779, asociándose a la Factura N° 002- , que fue girada a este último el 5 de julio de 2011 por "Servicio de publicación de imágenes" (cantidad 68150/ valor de venta S/ 4 770,50), "Serv. Distribución Lima" (cantidad 24904/valor de venta S/ 9 239,38) y "Serv. Distribución Provincias" (cantidad 4291/valor de venta S/ 2 690,46), por el total de S/ 16 700,34, de foja 5778; por lo que con la mencionada nota de crédito la recurrente procedió a anular la operación contenida en la Factura N° .

Que cabe anotar que la Factura N° se sustenta en el Pedido de Venta N° , de foja 5777, que asigna como producto y cantidad requerida lo siguiente: (i) "Servicio de publicación de imágenes" por 68 150 unidades a un precio de venta unitario de S/ 0,07, (ii) "Serv. Distribución Lima" por 24 904 unidades a un precio de venta unitario de S/ 0,371, y (iii) "Serv. Distribución Provincias" por 4 291 unidades a un precio de venta unitario de S/ 0,627.

Que a efecto de sustentar la emisión de la mencionada nota de crédito la recurrente presentó las Facturas N° , y , emitidas al Banco Interamericano de Finanzas, con sus pedidos de venta, de fojas 5763 a 5776.

Que de la revisión de tales documentos se tiene lo siguiente:

- La Factura N° , vinculada al Pedido de Venta N° aluden al concepto de "Servicio de publicación de imágenes" por 31 011 unidades a un precio de venta unitario de S/ 0,07.
- La Factura N° vinculada al Pedido de Venta N° aluden a los siguientes conceptos: "Serv. Distribución Lima" por 10 035 unidades a un precio de venta unitario de S/ 0,371 y "Serv. Distribución Provincias" por 1 652 unidades a un precio de venta unitario de S/ 0,627.
- La Factura N° , vinculada al Pedido de Venta N° aluden al concepto de "Servicio de publicación de imágenes" por 31 185 unidades a un precio de venta unitario de S/ 0,07.
- La Factura N° , vinculada al Pedido de Venta N° aluden al concepto de "Servicio de publicación de imágenes" por 13 198 unidades a un precio de venta unitario de S/ 0,07.
- La Factura N° , vinculada al Pedido de Venta N° aluden a los siguientes conceptos: "Serv. Distribución Lima" por 5 561 unidades a un precio de venta unitario de S/ 0,371 y "Serv. Distribución Provincias" por 1 030 unidades a un precio de venta unitario de S/ 0,627.



Tribunal Fiscal

N° 07511-4-2023

- La Factura N° , vinculada al Pedido de Venta N° aluden al concepto de "Servicio de publicación de imágenes" por 31 284 unidades a un precio de venta unitario de S/ 0,07.
- La Factura N° vinculada al Pedido de Venta N° , aluden a los siguientes conceptos: " " por 11 074 unidades a un precio de venta unitario de S/ 0,371 y "Serv. Distribución Provincias" por 2 009 unidades a un precio de venta unitario de S/ 0,627.

Que de lo expuesto se aprecia que la recurrente procedió a anular la Factura N° con la Nota de Crédito N° , sin embargo, no presentó documentación alguna que sustente el motivo de la emisión de dicha nota de crédito, no pudiéndose establecer que se trató de una refacturación; en efecto, de autos no es posible establecer relación alguna entre la nota de crédito reparada con las Facturas N° y , debido a que estas –aun cuando aluden a los conceptos de la Factura N° – se pactaron bajo condiciones distintas (cantidad de unidades); asimismo, tampoco resulta posible asociar las Facturas N° y a una refacturación, al corresponder a cantidades (unidades) e importes que, en total, son distintos a la operación primigenia, no habiendo sustentado la recurrente tal situación.

Que en tal sentido, se advierte que la recurrente no ha sustentado con documentación pertinente el ajuste realizado a sus ingresos producto de la emisión de la Nota de Crédito N° ; por lo que el reparo se encuentra arreglado a ley, correspondiendo en consecuencia confirmar la resolución apelada en este extremo.

• Nota de Crédito N°

Que en el Anexo N° 3 al Requerimiento N° , de foja 5444, se aprecia que la Administración dio cuenta de las notas de crédito anotadas en el Registro de Ventas de la recurrente, dejándose constancia que la Nota de Crédito N° fue asociada contablemente a la Factura N° ; sin embargo, de la revisión de los actuados no se observa que esta última haya sido presentada.

Que ahora bien, de la revisión de la Nota de Crédito N° se tiene que fue emitida el 13 de setiembre de 2011 por la recurrente a , por la suma de S/ 30 531,59, de foja 5811, asociándose a la Factura N° ³⁹, que fue girada a esta última el 28 de junio de 2011 por "Cartas Nextel" que comprendía "Serv. Impresión variable A4", "Serv. Ensobrado automático" y "Serv. Impresión variable A5", por la suma de S/ 30 531,59, de foja 5810.

Que no obstante ello, según se dejó constancia en el Anexo N° 5 al Resultado del Requerimiento N° 0122140003199 y el punto 4 del Anexo N° 4 a la Resolución de Determinación N° , de fojas 5274 vuelta, 6294 y 6296, la Factura N° no fue anotada en el Registro de Ventas, aspecto que no ha sido cuestionado por la recurrente en el procedimiento de fiscalización ni en instancias de reclamación y apelación; con lo cual no podría efectuarse ajustes a unos ingresos que no fueron reconocidos como tales.

Que sin perjuicio de ello, incluso, considerando que con la Nota de Crédito N° se haya procedido anular la operación de venta contenida en la Factura N° , no se encuentra acreditado en autos el motivo de su emisión, no pudiéndose establecer que se trató de una refacturación.

Que en efecto, de la revisión de la Factura N° se tiene que se sustenta en el Pedido de Venta N° de 25 de junio de 2011, de foja 5809, que asigna como producto y cantidad requerida lo siguiente: (i) "Serv. Impresión variable A4" por 241 176 unidades a un precio de venta unitario de S/ 0,0560, (ii) "Serv. Ensobrado automático" por 196 149 unidades a un precio de venta unitario de S/ 0,0532, y (iii) "Serv. Impresión variable A5" por 196 149 unidades a un precio de venta unitario de S/ 0,0336; siendo que la

³⁹ Y no así a la Factura N° , según Registro de Ventas de la recurrente, conforme se dio cuenta en la fiscalización.



Tribunal Fiscal

N° 07511-4-2023

factura presentada para sustentar su refacturación fue la Factura N° 2011 por S/ 66 532,50, de foja 5808.

de 12 de setiembre de

Que del pedido de venta de la Factura N° , de foja 5807, se observa que tal operación comprendía lo siguiente: (i) "Preforma carta A4" por 250 000 unidades a un precio de venta unitario de S/ 0,04271, lo que arrojaba un valor de venta de S/ 10 677,50; (ii) "Sobre Carta 22.5 x 11 C/V" por 250 000 unidades a un precio de venta unitario de S/ 0,05880, lo que arrojaba un valor de venta de S/ 14 700,00; (iii) "Preforma Cargo A5" por 250 000 unidades a un precio de venta unitario de S/ 0,0218, lo que arrojaba un valor de venta de S/ 5 455,00; y (iv) "Cartas Nextel" por 250 000 unidades a un precio de venta unitario de S/ 0,1428, lo que arrojaba un valor de venta de S/ 35 700,00. Si bien este último concepto es similar al indicado en la Factura N° 002-0080495, no puede establecerse relación con ella al aludir a cantidad e importe que difieren a los que contenía dicha factura.

Que por tanto, las Facturas N° y se pactaron bajo condiciones distintas, aludiendo a conceptos y cantidades distintas, lo que justifica a su vez que la segunda duplique a la primera en el importe por el que fue girada, no habiendo la recurrente sustentado tal situación, no pudiendo, en ese sentido, establecerse con ello que se procedió a la refacturación de la Factura N° .

Que por las consideraciones antes expuestas, el reparo efectuado a la Nota de Crédito N° se encuentra arreglado a ley, correspondiendo en consecuencia mantenerlo y confirmar la resolución apelada en este extremo.

• Nota de Crédito N°

Que la Nota de Crédito N° 002-0011320 fue emitida el 4 de octubre de 2011 por la recurrente a S.A. por la suma de S/ 37 959,69, de foja 5712, asociándose a la Factura N° , que fue girada a esta última el 5 de julio de 2011 por "Serv. Distrib. EE.CC. i" y "Serv. Distrib. EE.CC. Metro Provincia" por el total de S/ 37 959,69, de foja 5711; por lo que con la mencionada nota de crédito la recurrente procedió a anular la operación contenida en la Factura N° .

Que cabe anotar que la Factura N° se sustenta en el Pedido de Venta N° , de foja 5710, que asigna como producto y cantidad requerida lo siguiente: (i) "Serv. Distrib. EE.CC. Metro Lima" por 42 972 unidades a un precio de venta unitario de S/ 0,40, (ii) "Serv. Distrib. EE.CC. Metro Provincia" por 163 unidades a un precio de venta unitario de S/ 1,29, y (iii) "Distrib. Reenvíos EE.CC. Metro por 1 unidad a un precio de venta unitario de S/ 1 156,74.

Que a efecto de sustentar la emisión de la mencionada nota de crédito la recurrente presentó la Factura N° emitida a , con su pedido de venta, de fojas 5708 y 5709.

Que la Factura N° fue emitida el 6 de octubre de 2011 por "Servicio de Distribución Lima" y "Servicio de Distribución Provincia" por la suma de S/ 51 435,28, sustentándose en el Pedido de Venta N° , que alude al "i" por 1 unidad a un precio de venta unitario de S/ 39 831,13 y "Servicio de Distribución Provincia" por 1 unidad a un precio de venta unitario de S/ 11 604,15.

Que de lo expuesto se advierte que la recurrente procedió a anular la Factura N° con la Nota de Crédito N° , y si bien acompañó la Factura N° , la cual fue girada a una razón social distinta a la que fue emitida la factura inicial, no presentó documentación alguna que sustente el motivo de la emisión de dicha nota de crédito, que justifique una refacturación del servicio a nombre de otro cliente, no pudiendo además establecerse relación alguna con la Factura N° , pues difiere en cuanto a la identificación de los conceptos e importes, no habiendo sustentado la recurrente tal situación.

Que de lo señalado cabe concluir que la recurrente no ha sustentado con documentación pertinente el ajuste realizado a sus ingresos producto de la emisión de la Nota de Crédito N° ; por lo que el reparo se encuentra arreglado a ley, correspondiendo en consecuencia confirmar la resolución apelada en este extremo.



Tribunal Fiscal

N° 07511-4-2023

• **Nota de Crédito N° 002-0011536**

Que la Nota de Crédito N° fue emitida el 30 de noviembre de 2011 por la recurrente al Banco de Crédito del Perú por la suma de S/ 108 362,75, de foja 5881, asociándose a la Factura N° , que fue girada a este último el 25 de octubre de 2011 por "Serv. Distribución" (S/ 97 643,01) y "Sistema de seguimiento y control" (S/ 10 719,74), por la suma de S/ 108 362,75, de foja 5880; por lo que con la mencionada nota de crédito la recurrente procedió a anular la operación contenida en la Factura N° 002-0083107.

Que cabe anotar que la Factura N° se sustenta en el Pedido de Venta N° , de foja 5879, que asigna como producto y cantidad requerida lo siguiente: (i) "Serv. Distribución" por 217 221 unidades a un precio de venta unitario de S/ 0,44, y (ii) "Sistema de seguimiento y control" por 141 235 unidades a un precio de venta unitario de S/ 0,07.

Que a efecto de sustentar la emisión de la mencionada nota de crédito la recurrente presentó las Facturas N° y emitidas al Banco de Crédito del Perú, con sus pedidos de ventas, de fojas 5875 a 5878.

Que la Factura N° fue emitida el 24 de noviembre de 2011 por "Serv. Distribución" por la suma de S/ 287 470,29, sustentándose en el Pedido de Venta N° 69227, relativo al "Serv. Distribución" por 1 000 unidades a un precio de venta unitario de S/ 287,47.

Que asimismo, la Factura N° fue emitida el 25 de noviembre de 2011 por "Sistema de seguimiento y control" y "Serv. Apoyo postal – diarios" por la suma de S/ 46 963,82, sustentándose en el Pedido de Venta N° 39228, que asigna como producto y cantidad requerida lo siguiente: (i) "Sistema de seguimiento y control" por 1 000 unidades a un precio de venta unitario de S/ 35,58 y (ii) "Serv. Apoyo postal – diarios" por 1 000 unidades a un precio de venta unitario de S/ 11,37.

Que de lo expuesto se advierte que la recurrente procedió a anular la Factura N° con la Nota de Crédito N° , sin embargo no presentó documentación alguna que sustente el motivo de la emisión de dicha nota de crédito, no pudiéndose establecer que se trató de una refacturación; en efecto, de autos no es posible establecer relación entre la nota de crédito reparada con las Facturas N° y , debido a que estas –aun cuando aluden a los conceptos de la Factura N° – se pactaron bajo condiciones distintas (unidades y precio de venta unitario), no habiendo la recurrente sustentado tal situación.

Que de lo señalado se tiene que la recurrente no ha sustentado con documentación pertinente el ajuste realizado a sus ingresos producto de la emisión de la Nota de Crédito N° ; por lo que el reparo se encuentra arreglado a ley, correspondiendo en consecuencia confirmar la resolución apelada en este extremo.

Que si bien la recurrente sostiene que debe considerarse el procedimiento de facturación que realiza, el cual tiene una etapa de coordinación con sus clientes, que se da para evitar cuestionamientos al importe final por pagar, por ello realiza una facturación inicial que es enviada a sus clientes para que la validen, y que la variación en la refacturación se da por la coordinación en la variación de los importes en los que finalmente deben cerrarse las operaciones, siendo que las variaciones pueden darse durante los meses de un mismo ejercicio, como producto normal de las coordinaciones, situación que ocurre en forma generalizada en los negocios producto de las gestiones y sobrecargas normales que ocurren en las áreas involucradas tales como facturación, distribución, contabilidad, entre otras; no proporcionó en autos documentación que sustente las coordinaciones que dieron como resultado las variaciones con las que alega se cerraron sus operaciones.

Que en cuanto a sus argumentos dirigidos a sostener que si bien la nota de crédito se emite posteriormente a la refacturación, esto se produce en el mismo mes, de modo que no se genera una ventaja fiscal para ella, más aún cuando en tales casos se puede evidenciar la similitud en las órdenes de perdido u otros elementos propios de la operación; debe indicarse que conforme con lo analizado precedentemente, la



Tribunal Fiscal

N° 07511-4-2023

recurrente no sustentó en autos el motivo de la emisión de las notas de crédito observadas, pese a que era de su cargo acreditar ello, conforme con el criterio establecido en la citada Resolución N° 03916-4-2018, esto es, le correspondía sustentar el ajuste a sus ingresos a efecto de la determinación del Impuesto a la Renta, lo que no se ve enervado por el hecho que las operaciones observadas se hubiesen llevado a cabo con empresas formales consideradas como principales contribuyentes, como alega la recurrente; razón por lo que no resultan atendibles sus argumentos relativos a cuestionar que la Administración no realizara cruce de información, no apreciándose vulneración alguna al principio de verdad material que invoca.

Que en cuanto a las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 372-3-97, 5732-1-2005, 6436-5-2005 y 01602-3-2010 invocadas por la recurrente, debe señalarse que estas abordan el análisis de la fehaciencia y/o realidad de operaciones, casos distintos al analizado en el presente caso, por lo que no resultan aplicables.

Que respecto a lo manifestado por la recurrente en el sentido que debe considerarse el esfuerzo documentario que le ha involucrado esta observación, siendo que si luego de todo el sustento documentario ofrecido, la Administración mantenía duda sobre el soporte de sus notas de crédito por un importe que representa menos del 3% de la observación inicialmente planteada, correspondía que efectuara los cruces de información correspondientes a fin de validar su criterio o, caso contrario, dejar sin efecto el reparo; es del caso reiterar que era de cargo de la recurrente sustentar la emisión de las notas de crédito reparadas, por lo que no resulta amparable su alegato sobre el particular.

1.6. Depreciación del ejercicio en exceso (S/ 125 912,03)

Que la recurrente manifiesta que las máquinas impresoras son los bienes de capital más importantes que posee, y sostiene que la propia naturaleza de procesamiento de datos de las impresoras es intrínseca a las mismas, de modo que la posibilidad de no utilizarse para un procesamiento de datos distinto a aquel que viene configurado no la excluye de su naturaleza técnica.

Que anota que las operaciones en el procesamiento de datos implican el registro, duplicación, verificación, separación, clasificación, intercalación, cálculo y recuperación, siendo que dicho proceso contiene los bienes del activo fijo que han generado un gasto por depreciación en el ejercicio 2011 y respecto del cual la Administración Tributaria ha objetado su reconocimiento como tal, omitiendo la naturaleza técnica de dichos activos para aceptarlos como uno de procesamiento de datos. Precisa que tomando en cuenta las especificaciones técnicas de sus máquinas impresoras, estas cumplen con la totalidad de las operaciones indicadas anteriormente; en tal sentido, constituyen, en rigor, equipos de procesamiento de datos, y que debe tenerse en cuenta que la restricción al procesamiento de datos no la excluye de un equipo que contenga un funcionamiento que contenga las operaciones descritas, siendo que no necesariamente tiene que tener la condición de "equipo multifuncional" para ser uno que realice el procesamiento de datos.

Que mediante escrito de alegatos, de fojas 6700 a 6703, agrega que la Administración cuestiona el tratamiento tributario sobre la depreciación de los bienes del activo fijo calificándolos como equipos de impresión bajo normas que no regulan dicho aspecto para fines del Impuesto a la Renta, pese a que constituyen equipos de procesamiento de datos por contar con las características necesarias para ser clasificados como tales. Al respecto, anota que se aplica una clasificación arancelaria que no recoge el artículo 38 de la Ley del Impuesto a la Renta, ni el artículo 22 de su Reglamento; siendo que la Resolución del Tribunal Fiscal N° 019714-10-2011 establece lo contrario a lo señalado por el auditor, debido a que los equipos de monitor, impresora y teclado no funcionan independientemente, sino en conjunto como parte del equipo de cómputo, constituyendo así equipos de procesamiento de datos.

Que a efecto de explicar la definición de equipo procesador de datos cita a la Resolución del Tribunal Fiscal N° 06169-1-2016; y solicita que se considere el giro de su negocio y lo que señala la Administración, respecto a que se dedica a las actividades de imprenta en general, siendo que sus máquinas impresoras no son equipos convencionales o de escritorio, sino que forman parte de su activo más importante.

Que asimismo, indica que en el procedimiento de fiscalización brindó el detalle pormenorizado de sus máquinas impresoras y las operaciones de procedimiento de datos que realizan, lo que no ha sido



Tribunal Fiscal

N° 07511-4-2023

cuestionado por la Administración; por lo que al corresponder a equipos de procesamiento de datos, resultaba válido que aplique un porcentaje de depreciación equivalente al 25%.

Que por su parte, la Administración señala que levantó parcialmente el reparo en cuanto a la depreciación de activos que calificaban como procesamiento de datos, manteniéndolo respecto a aquellos que no constituían tales y, por tanto, correspondiera aplicar la tasa del 25% de depreciación.

Que con escrito de alegatos, de fojas 6708 a 6710, reitera los fundamentos de la resolución apelada e invoca la Resolución del Tribunal Fiscal N° 02912-5-2020, en la que se establece que las impresoras, scanner, equipos de audio y video, proyectores, lectoras de cheques y ensobradoras, y demás periféricos no constituyen equipos de procesamiento de datos, correspondiendo, por tanto, la tasa de depreciación del 10%.

Que en el punto 5 del Anexo N° 4 a la Resolución de Determinación N° de fojas 6285 a 6294, se aprecia que la Administración reparó la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2011, por depreciación del ejercicio en exceso por la suma de S/ 142 125,25, sustentándose en los Requerimientos N° y , y sus resultados, y señalando como base legal el artículo 38 de la Ley del Impuesto a la Renta y el 22 de su Reglamento, entre otros; siendo que en instancia de reclamación la Administración redujo el importe del reparo a S/ 125 912,03.

Que en los literales a) y b) del punto 9 del Anexo N° 1 al Requerimiento N° , de fojas 5450 a 5452, la Administración observó dos situaciones: (i) La recurrente realizó la depreciación de activos contabilizados como "Equipos para procesamiento de información" considerando la tasa de 25%, sin embargo, en la descripción del registro no se identifica a un equipo que califique como tal, correspondiendo por tanto una tasa de depreciación del 10%; y (ii) La recurrente ha depreciado maquinaria y equipos con una tasa de depreciación mayor al 10%, según detalle de activos contenido en el Anexo N° 5 a dicho requerimiento, de fojas 5436 a 5439.

Que por ello, requirió a la recurrente que cumpliera con lo siguiente: Exhibir la factura original de compra, contrato de arrendamiento financiero, informe de tasación u otros, que correspondan a los activos descritos en el mencionado Anexo N° 5; Demostrar que los activos, cuya depreciación observa, estén afectos a la producción de renta gravada; Demostrar que los activos depreciados al 25 % califican como "equipos de procesamiento de datos", pues caso contrario le resulta aplicable la tasa del 10%; y Demostrar que la depreciación cumple con lo dispuesto por el inciso b) del artículo 22 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que con escritos de 8 y 9 de setiembre de 2014, de fojas 3939 a 3945 y 3963 a 3968, la recurrente señaló que los bienes del activo fijo que generaron la depreciación en el ejercicio 2011 guardan relación con su actividad económica, y por tanto cumplen con el principio de causalidad.

Que asimismo, definió los bienes sobre los que aplicó la tasa de depreciación del 25% de la siguiente manera: (i) *Máquina de Impresión Variable y Ensobrado - Opción de compra Maq. Infoprint 2075, Impresoras — Impresora Xerox DP 65 y Máquina Impresora Infoprint 4000 IR 3/4(10/11)*: impresora no convencional que dispone de una unidad de control interna para el procesamiento de datos, realiza el proceso de rasterización y mantiene comunicación con el servidor de colas de impresión; siendo su unidad de control interno un servidor "Risk" con sistema operativo "Aix", por lo que al tener la particularidad multifuncional de procesar la información recibida constituye un equipo de procesamiento de datos. (ii) *Máquina de Imp. Variable y ensobrado — Reinstalación RS 6000 SIV*: administrador de colas de impresión que monitorea las impresoras Infoprint, lo que se realiza vía red con los servidores de cada impresora, permitiendo administrar el avance de impresión en cada máquina; por lo que es un equipo de cómputo que cuenta con una central interna de procesos. (iii) *Impresora Kerning Data*: impresora no comercial que dispone de un procesador de datos para su funcionamiento, conformado por un servidor de procesamiento de información que requiere actualización constante, cuya adquisición es requerida por Asbanc para toda impresión de cheques. (iv) *Máquina Impresora Lexmark W840N*: impresora no comercial que dispone de un procesador de datos para su desenvolvimiento, que simultáneamente transforma información necesaria para incorporarla en el documento final (producto impreso). (v) *Máquina Habilitación de Correspondencia*



Tribunal Fiscal

N° 07511-4-2023

— M500 S — con uso de procesador en servidor: ensobradora automática no comercial que dispone de un procesador de datos interno para el control de las piezas de sobres procesadas, conformado por un servidor de procesamiento de información que requiere de actualización constante del software controlador. (vi) RENIEC - Scanner Kodak 1420: equipo que transforma información necesaria para incorporarla en el documento final (Validación de DNI), por lo que constituye uno de procesamiento de datos. (vii) Máquinas tarjetas PVC — Maq. Troqueladora tarjetas plásticas: maquinaria que contiene disposiciones técnicas para procesar datos necesarios en su funcionamiento, conformado por un servidor de procesamiento de información que requiere de actualización constante. (viii) Máquinas continuas — CTP Magnus 400 Loca13 Box Assy: maquinaria que contiene disposiciones técnicas para procesar datos necesarios en su funcionamiento, conformado por un servidor de procesamiento de información que requiere de actualización constante, el cual es necesario para procesar la data y usa una interface especial para comunicarse con el equipo, creando el servidor un archivo que se baja al CTP para grabar su imagen.

Que en el punto 9 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° , de fojas 5383 a 5389, la Administración dio cuenta de los descargos de la recurrente, y señaló que si bien con el avance tecnológico las impresoras incluyen una unidad para procesar datos, ello se circunscribe a lo que proporciona la máquina impresora, no pudiendo utilizarse para otro tipo de procesamiento de datos, como podría ser un uso para trabajos administrativos; agrega que los equipos de procesamiento de datos se encuentran en la partida arancelaria 84.71, en tanto que los equipos de impresión se clasifican en la partida arancelaria 84.43; por lo que no puede considerarse como equipos de procesamiento de datos a los bienes que detalla en el Anexo N° 11 a dicho requerimiento, de fojas 5349 a 5351, observando la suma de S/ 142 125,25.

Que posteriormente, en el punto 10 del Anexo N° 1 al Requerimiento N° , de foja 5330, la Administración solicitó a la recurrente que presentara sus descargos a la observación efectuada a la depreciación de activos en exceso por S/ 142 125,25⁴⁰.

Que con escrito de 20 de noviembre de 2014, de fojas 5154 a 5156, la recurrente señaló que se ratificaba en su descargos efectuados en atención al Requerimiento N° , a lo que agregó que el procesamiento de datos implica el registro, duplicación, verificación, separación, clasificación, intercalación, cálculo y recuperación, por lo que de acuerdo con las especificaciones técnicas de las máquinas impresoras, estas calificaban como equipos de procesamiento de datos.

Que en el punto 10 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° , de fojas 5284 a 5288, la Administración dio cuenta de los descargos de la recurrente, y mantuvo la acotación por la suma de S/ 142 125,00, al considerar que no proporcionó documentación que sustente la utilización de una tasa distinta a la que correspondía por la depreciación de los activos fijos observados.

Que cabe indicar que en instancia de reclamación la Administración levantó parcialmente el reparo, de fojas 6446 y 6447, ascendiendo su importe final a la suma de S/ 125 912,03.

Que de conformidad con el inciso f) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, a fin de establecer la renta neta de tercera categoría son deducibles, entre otros, las depreciaciones por desgaste u obsolescencia de los bienes de activo fijo.

Que según el artículo 38 de la misma ley, el desgaste o agotamiento que sufran los bienes del activo fijo que los contribuyentes utilicen en negocios, industria, profesión u otras actividades productoras de rentas gravadas de tercera categoría, se compensará mediante la deducción por las depreciaciones admitidas en dicha ley; y las depreciaciones a que se refiere dicha norma se aplicarán a los fines de la determinación del impuesto y para los demás efectos previstos en normas tributarias, debiendo computarse anualmente y sin que en ningún caso puedan hacerse incidir en un ejercicio gravable depreciaciones correspondientes a ejercicios anteriores. Cuando los bienes del activo fijo solo se afecten parcialmente a la producción de rentas, las depreciaciones se efectuarán en la proporción correspondiente.

⁴⁰ Por error material indica el importe de S/ 27 231,28.



Tribunal Fiscal

N° 07511-4-2023

Que de acuerdo con lo previsto en el artículo 41 de la citada ley, antes de la modificación dispuesta por el Decreto Legislativo N° 1112, las depreciaciones se calcularán sobre el valor de adquisición o producción de los bienes o sobre los valores que resulten del ajuste por inflación del balance efectuado conforme a las disposiciones legales en vigencia. A dicho valor se agregará, en su caso, el de las mejoras incorporadas con carácter permanente.

Que según el inciso b) del artículo 22 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, modificado por el Decreto Supremo N° 194-99-EF, para el cálculo de la depreciación se aplicarán, entre otros, el porcentaje de 25% para el caso de equipos de procesamiento de datos (numeral 4) y 10% para otros bienes del activo fijo (numeral 6).

Que conforme con el inciso c) del artículo 22 del referido reglamento, las depreciaciones que resulten por aplicación de lo dispuesto en los incisos anteriores se computarán a partir del mes en que los bienes sean utilizados en la generación de rentas gravadas.

Que por su parte, el Diccionario de la Lengua Española⁴¹ define los términos “equipo”, “procesamiento” y “dato” de la siguiente manera:

“Equipo: conjunto de aparatos constituido por una computadora y sus periféricos”.

“Procesamiento: aplicación sistemática de una serie de operaciones sobre un conjunto de datos, generalmente por medio de máquinas, para explotar la información que estos datos representan”.

“Dato: información dispuesta de manera adecuada para su tratamiento por una computadora”.

Que a su vez, Silberschatz, Korth y Sudarshan, citados por Piñeiro⁴², señalan que el procesamiento hace referencia a la serie de actividades implicadas en la extracción de datos de una base de datos, las cuales incluyen la traducción de consultas expresadas en lenguajes de base datos de alto nivel en expresiones implementadas en el nivel físico del sistema, así como transformaciones de optimización de consultas y la evaluación real de las mismas.

Que según Niño⁴³, el ordenador se puede definir como una máquina que permite el tratamiento automático de la información realizando tareas de procesamiento, almacenamiento y transferencia de datos, pudiendo los ordenadores realizar una o varias de estas funciones; de ello, se advierte que el procesamiento es una actividad distinta de la transferencia de datos.

Que asimismo, Montero Cam⁴⁴ define el procesamiento de datos como la técnica mediante la cual todos los niveles de un proceso se ejecutan simultáneamente.

Que así también, Lopez Cano⁴⁵ define el procesamiento de datos, como: i) el término genérico utilizado para todas las operaciones realizadas con datos de conformidad con reglas o procedimientos precisos; ii) término genérico para las operaciones de cómputo en general, según se aplica a las situaciones comerciales y a otras aplicaciones; iii) cualquier procedimiento para recibir información y proporcionar un resultado específico; y iv) la obtención de registros y de informes (sinónimo de manipulación de datos).

Que este Tribunal, en las Resoluciones N° 04788-10-2019 y 09529-11-2019, ha establecido que de las definiciones expuestas, se puede concluir que un “equipo procesador de datos” es aquel aparato o dispositivo que recolecta datos, los evalúa y ordena, con el propósito de obtener información de utilidad, para posteriormente proporcionar un resultado específico.

⁴¹ REAL ACADEMIA ESPAÑOLA. <http://lema.rae.es/drae>, consultado el 6 de setiembre de 2023.

⁴² PIÑEIRO GÓMEZ, José Manuel. Definición y manipulación de datos. Paraninfo. Madrid (España), 2014, p. 150.

⁴³ NIÑO, Jesús. Introducción a los sistemas informáticos (Sistemas operativos monoproceso). Editorial Editex, España, 2011, p. 31.

⁴⁴ MONTERO CAM, Víctor. Diccionario Ilustrado de Computación. Gráfica Berenice Perú, Primera Edición, mayo 1999, p. 111.

⁴⁵ LÓPEZ CANO, George. Nuevo diccionario de la Microcomputación. Servicios editoriales Internacionales Ltda., 1998, Colombia, p. 127.



Tribunal Fiscal

N° 07511-4-2023

Que asimismo, según lo señalado por este Tribunal en las Resoluciones N° 11063-8-2016, 00648-5-2018 y 07232-11-2019, entre otras, la impresora, el scanner y otros similares, no constituyen equipos de procesamiento de datos, sino que se tratan de otros tipos de equipos, a los que les resulta aplicable la tasa del 10%.

Que de igual forma, en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 05255-2-2020 se ha establecido que las impresoras, scanners, unidades de cinta y switches, si bien son bienes que se pueden usar junto con equipos de procesamiento de datos, no reúnen las cualidades de aparato o dispositivo que recolecte, evalúe y ordene datos, con el propósito de obtener información de utilidad, para posteriormente proporcionar un resultado específico, por lo que no constituyen equipo de procesamiento de datos.

Que conforme con el Anexo N° 11 al Resultado del Requerimiento N° de fojas 5349 a 5351, y considerando las operaciones levantadas en instancia de reclamación, se tiene que los activos cuya depreciación fue reparada, al considerarse que se utilizó una tasa que no correspondía (25%) al no calificar como equipos de procesamiento de datos, son los que se describen en el siguiente cuadro:

N°	ACTIVO		TASA DE DEPRECIACIÓN		Importe reparado S/
	Tipo	Descripción	Según Enotria	Según SUNAT	
1	Impresoras	Impresora Epson Pro 4880 - Pre Prensa	25%	10%	1 889,74
2	Impresoras	Impresora Epson DFX 9000	25%	10%	1 569,18
3	Impresoras	Impresora Evolis	25%	10%	1 205,28
4	Impresoras	Impresora de Código de Barras - S.I.V.	25%	10%	504,73
5	Impresoras	Impresora Térmica (Comedor)	25%	10%	322,82
6	Impresoras	Impresora Matricial Epson FX-2190	25%	10%	246,98
7	Impresoras	Impresora Epson	25%	10%	173,69
8	Impresoras	Impresora Laser	25%	10%	134,54
9	Impresoras	Impresora Epson LX300 II - Almacén M.P.	25%	10%	94,05
10	Impresoras	Impresora Láser JET	25%	10%	82,58
11	Impresoras	Impresora HP	25%	10%	73,01
12	Impresoras	Impresora Laserjet - Ensobrado	25%	10%	62,24
13	Impresoras	Impresora HP Laserjet	25%	10%	57,11
14	Impresoras	Impresora HP LJP1006 Monocromática - S.I.V.	25%	10%	53,35
15	Impresoras	Impresora HP LJP1006 Monocromática - Planas	25%	10%	53,35
16	Impresoras	Impresora HP LJP1006 Monocromática - P.T.	25%	10%	53,35
17	Impresoras	Impresora HP Laserjet	25%	10%	53,30
18	Impresoras	Impresora Laserjet HP P1006 - RRHH	25%	10%	52,13
19	Impresoras	Impresora Laserjet HP P1006 - Producción	25%	10%	52,13
20	Impresoras	Impresora Laserjet HP P1006	25%	10%	51,51
21	Impresoras	Impresora Laserjet HP P1006	25%	10%	51,51
22	Impresoras	Impresora HP Laser	25%	10%	51,40
23	Impresoras	Impresora Laserjet - OF. SR. Chumpitaz	25%	10%	44,12
24	Impresoras	Impresora HP Laser Jet	4,17%	2%	14,72
25	Impresoras	Impresora Xerox DP 65	25%	10%	4 683,37
26	Equipos Varios	HP00-CH336A HP Designjet 510	12,50%	5%	490,14
27	Equipos Varios	Módulo Control Comedor	25%	10%	463,74
28	Equipos Varios	Módulo de Control Acceso	25%	10%	274,94
29	Equipos Varios	Impresora Epson FX 2190	18,75%	8%	177,69
30	Equipos Varios	HP000-CH336A HP Designjet 510	12,50%	5%	79,73
31	Equipos Diversos	Lector de Cheques	4,17%	2%	19,96
32	Scanner	Scanner HP Scanjet G3110	25%	10%	50,58
33	Scanner	Scanner HP Fotográfico	25%	10%	49,67
34	Equipos de audio y video	SRX Services Gateway	25%	10%	1 754,74
35	Máquinas Continuas	CTP Magnus 400 LOCAL3 Box Assy	6,67%	3%	365,19
36	Módulos de Cómputo	Proyector Epson Powerlite	25%	10%	344,68
37	Máquinas de Imp. Variable y Ensobrado	Maq. Infoprint 4000 IR 3 / 4 / 10 / 11	14,29%	10%	23 423,44
38	Máquinas Habilitación de Correspondencia	Ensobradadora M 500 S	14,29%	10%	18 717,04



Tribunal Fiscal

N° 07511-4-2023

39	Máquinas de Cheques y Valorados	Impresora Kerning Data	25%	10%	37 018,39
40	Máquinas Tarjetas PVC	Maq Troqueladora Tarjetas Plásticas	33,33%	10%	28 745,04
41	Máquinas de Imp. Variable y Ensobrado	Impresora Lexmark W840N	25%	10%	2 306,89
					125 912,03

- **Ítems 1 a 34 y 36**

Que al respecto, cabe indicar que los activos que se describen en los Ítems 1 a 34 y 36 corresponden a Impresoras (Epson, Evolis, De código de barras, Térmica, Láser, HP y Xerox), Lector de cheques, Scanners, Puerta de enlace de servicios (SRX Services Gateway), Módulos de control y Proyector multimedia, los que de acuerdo con los criterios doctrinarios y jurisprudenciales antes citados, no califican como equipos de procesamiento de datos, pues si bien son bienes que se pueden usar junto con estos equipos, no reúnen las cualidades de aparato o dispositivo que recolecte, evalúe y ordene datos, con el propósito de obtener información de utilidad, para posteriormente proporcionar un resultado específico; y dado que califican como otros bienes del activo fijo, les correspondía la tasa de depreciación equivalente al 10% y no la del 25%, por lo que el reparo realizado por la Administración se encuentra arreglado a ley, procediendo por tanto confirmar la resolución apelada en este extremo.

Que cabe anotar que en el caso de los Ítems 24, 26, 29, 30 y 31 la recurrente utilizó tasas de 4,17%, 12,50% y 18,75%, las que corresponden a bienes activados en el ejercicio 2011, asignando la recurrente la parte proporcional del activo a depreciar en función a la tasa del 25%.

- **Ítems 37, 39 y 41**

Que según señala la recurrente a foja 3965, los activos denominados "Maq. Infoprint 4000 IR 3 / 4 / 10 / 11", "Impresora Kerning Data" e "Impresora Lexmark W840N" corresponden a impresoras, y si bien sostiene que en tales activos existe un procesamiento de datos, no proporcionó documentación que sustente sus afirmaciones; por lo que al tratarse de impresoras, las que de acuerdo con los criterios doctrinarios y jurisprudenciales antes citados, no califican como equipos de procesamiento de datos, sino como otros bienes del activo fijo, a los que le corresponde la tasa de depreciación equivalente al 10%, el reparo realizado por la Administración se encuentra arreglado a ley, procediendo, por tanto, confirmar la resolución apelada en tal extremo.

- **Ítems 35, 38 y 40**

Que en el caso de los activos denominados "CTP Magnus 400 LOCAL3 Box Assy", "Ensobradadora M 500 S" y "Maq Troqueladora Tarjetas Plásticas", la recurrente sostiene que se trata de maquinaria que procesa datos, de fojas 3963 y 3964, sin embargo, no ha presentado documentación alguna que sustente ello, por lo que al no acreditar que tales bienes califiquen como equipos de procesamiento de datos, corresponde asignarle una depreciación como otros bienes del activo fijo, a los que le corresponde la tasa de depreciación equivalente al 10%; en ese sentido, el reparo realizado por la Administración se encuentra arreglado a ley, procediendo, por tanto, confirmar la resolución apelada en tal extremo.

Que cabe anotar que en el caso del Ítem 35 la recurrente utilizó la tasa de 6,67%, la que se asocia a la activación de un bien en el ejercicio 2011, asignando la recurrente la parte proporcional del activo a depreciar en función a la tasa del 25%.

Que en cuanto a los argumentos de la recurrente dirigidos a sostener que sus equipos califican como de procesamiento de datos, en el sentido que el procesamiento de datos de las impresoras es propio de ellas considerando su naturaleza técnica, que estas cumplen con la totalidad de operaciones que involucran el procesamiento de datos (registro, duplicación, verificación, separación, clasificación, intercalación, cálculo y recuperación), que no necesariamente tienen que tener la condición de "equipo multifuncional" para ser uno que realice el procesamiento de datos, y que en el procedimiento de fiscalización brindó el detalle pormenorizado de sus máquinas impresoras y las operaciones de procedimiento de datos que realizan, lo



Tribunal Fiscal

N° 07511-4-2023

que no ha sido cuestionado por la Administración; debe indicarse que si bien la recurrente describió las especificaciones técnicas de los bienes materia de reparo y las operaciones que comprende el procesamiento de datos, no proporcionó documentación a efecto de acreditar ello, esto es, que los activos cuya depreciación fue reparada califiquen como máquinas de procesamiento de datos, lo que no se ve enervado por el hecho que la Administración haya reconocido que se dedica a actividades de imprenta en general y que sus máquinas impresoras son sus bienes de capital más importantes, de foja 6286; por lo que carecen de sustento sus argumentos sobre el particular.

Que de otro lado, debe indicarse que de autos se aprecia que el reparo bajo análisis se sustenta, entre otros, en el inciso b) del artículo 22 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, y se remite a los requerimientos y resultados emitidos en la fiscalización, conteniendo los fundamentos y disposiciones que la amparan y los motivos determinantes del reparo, y si bien la Administración, a efecto de la definición de "equipos de procesamiento de datos" acudió a otras fuentes (partidas arancelarias), a fin de calificar los bienes acotados, ello no implica que se hubiese excedido los alcances de lo establecido por el artículo 38 de la Ley del Impuesto a la Renta, ni el artículo 22 de su Reglamento, por lo que no resulta amparable lo argumentado por la recurrente en este extremo.

Que respecto a la Resolución del Tribunal Fiscal N° 19714-10-2011, invocada por la recurrente, cabe mencionar que trata de un supuesto distinto a los del caso de autos, debiendo reiterarse que conforme con las Resoluciones N° 11063-8-2016, 00648-5-2018 y 07232-11-2019, entre otras, la impresora no constituye equipo de procesamiento de datos, por lo que los argumentos referidos a que sean reconocidas como tal deben desestimarse. Asimismo, sobre la Resolución del Tribunal Fiscal N° 06169-1-2016, cabe anotar que en ella se recoge la definición de equipo procesador de datos, lo que ha sido considerado en esta instancia.

1.7. Amortización de intangibles en exceso (S/ 138 125,00)

Que la recurrente sostiene que como parte de su actividad económica y ejecución de sus equipos de procesamiento de datos, requiere la adquisición de licencias de software, sin los cuales sus equipos no tendrían un correcto funcionamiento.

Que indica que la vida útil de los bienes intangibles (licencias) cuestionados se vinculan a la vida útil de los bienes del activo fijo que conforman, los que son depreciados al 25% y no al 10%, en aplicación del criterio de accesoriedad; por lo que corresponde que los intangibles se amorticen conforme a la vida útil establecida para el activo fijo del cual forma parte.

Que mediante escrito de alegatos, de fojas 6695 a 6697, agrega que conforme con la Resolución del Tribunal Fiscal N° 12040-9-2019, la Ley del Impuesto a la Renta solo estableció plazos mínimos y máximos para la amortización de un bien intangible (como el caso de software); por lo que el plazo puede ser menor a los 10 años que establece la legislación del Impuesto a la Renta, no siendo necesario que el plazo sea aquel que corresponde al contrato suscrito por la cesión del intangible.

Que por su parte, la Administración señala no acreditó que el plazo otorgado por el propietario del software para que se extinga el derecho de licencia de uso exclusivo de los intangibles sea de cuatro años, a efecto de aplicar la tasa del 25%.

Que en el punto 5 del Anexo N° 4 a la Resolución de Determinación N° _____, de fojas 6285 a 6294, se aprecia que la Administración reparó la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2011, por amortización de intangibles en exceso por la suma de S/ 138 125,00, sustentándose en los Requerimientos N° _____ y _____, y sus resultados, y señalando como base legal el artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta, entre otros.

Que en el literal c) del punto 9 del Anexo N° 1 al Requerimiento N° _____ de fojas 5450 a 5452, la Administración observó que la recurrente aplicó la tasa del 25% a los intangibles que describe en el Anexo N° 6 a dicho requerimiento, de foja 5435, siendo que en el caso intangibles de duración limitada, la Ley del Impuesto a la Renta señala que a opción del contribuyente podría ser considerado como gasto o amortizarse proporcionalmente en el plazo de 10 años, anotando dicha ley que el reglamento determinaría



Tribunal Fiscal

N° 07511-4-2023

los activos intangibles de duración limitada; por lo que solicitó que demuestre las razones por las que amortizó con la tasa del 25% los software que indica en dicho Anexo N° 6.

Que con escritos de 8 y 9 de setiembre de 2014, de fojas 3943, 3944, 3966 y 3967, la recurrente señaló que aplicó la tasa de amortización del 25% a los intangibles (software), al considerar que se encuentran vinculados a la vida útil de sus activos (impresoras multifuncionales y procesadoras de datos), que se deprecian también al 25%. Agrega que cuenta con una política que establece que los intangibles vinculados a los bienes del activo fijo no necesariamente deben ser reemplazados al término de la vigencia de estos, sino que considerando la versión que dispongan podrían mantenerse en uso hasta que técnicamente se requiera de versiones actualizadas.

Que en el punto 9 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° , de fojas 5382 a 5389, la Administración dio cuenta del escrito presentado por la recurrente, y señaló que la amortización efectuada por la recurrente no se realizó en función al tiempo que el propietario del intangible le otorgó la licencia de uso a su favor, sino a una política interna según el tiempo de depreciación del equipo que utiliza el software.

Que en tal sentido, al considerar que no se demostró que la licencia de uso de los intangibles (software para computadoras) fue otorgada por cuatro años, observó el exceso de la amortización realizada por la suma de S/ 138 125,00, según detalle consignado en el Anexo N° 12 a dicho resultado de requerimiento, de foja 5348.

Que posteriormente, en el punto 10 del Anexo N° 1 al Requerimiento N° , de fojas 5329 y 5330, la Administración solicitó a la recurrente que presentara sus descargos a la observación efectuada a la amortización de intangibles en exceso por S/ 138 125,00.

Que con escrito de 20 de noviembre de 2014, de fojas 5153 y 5154, la recurrente señaló que se ratificaba en su descargos efectuados en atención al Requerimiento N° , y agregó que de acuerdo con su política, los intangibles deben amortizarse conforme a la vida útil para el activo fijo del cual forma parte, en base al principio de accesoriedad, siendo ello el motivo por el cual amortizó los intangibles en el plazo de cuatro años, al estar vinculados a sus equipos de procesamiento de datos.

Que en el punto 10 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° , de fojas 5284 a 5288, la Administración dio cuenta de los descargos de la recurrente, y mantuvo la acotación por la suma de S/ 138 125,00, al considerar que no proporcionó documentación referida al plazo otorgado por el propietario del software para que se extinga el derecho de uso a favor de la recurrente.

Que de acuerdo con el inciso g) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta, no son deducibles para la determinación de la renta imponible de tercera categoría, la amortización de llaves, marcas, patentes, procedimientos de fabricación, juanillos y otros activos intangibles similares, sin embargo, el precio pagado por activos intangibles de duración limitada, a opción del contribuyente, podrá ser considerado como gasto y aplicado a los resultados del negocio en un solo ejercicio o amortizarse proporcionalmente en el plazo de 10 años. Agrega dicho inciso que la SUNAT, previa opinión de los organismos técnicos pertinentes, está facultada para determinar el valor real de dichos intangibles, para efectos tributarios, cuando considere que el precio consignado no corresponda a la realidad; y que dicha regla no es aplicable a los intangibles aportados, cuyo valor no podrá ser considerado para determinar los resultados. Añade que en el reglamento se determinarán los activos intangibles de duración limitada.

Que por su parte, el inciso a) del artículo 25 del Reglamento de la citada ley, prevé que para la aplicación del inciso g) del artículo 44 de la anotada ley se tendrá en cuenta lo siguiente: 1) El tratamiento previsto por el inciso g) del artículo 44 de la ley respecto del precio pagado por activos intangibles de duración limitada, procederá cuando dicho precio se origine en la cesión de tales bienes, y no a las contraprestaciones pactadas por la concesión de uso o el uso de intangibles de terceros, supuestos que encuadran en la deducción a que se refiere el inciso p) del artículo 37 de la ley; 2) Se consideran activos intangibles de duración limitada a aquellos cuya vida útil está limitada por ley o por su propia naturaleza, tales como las patentes, los modelos de utilidad, los derechos de autor, los derechos de llave, los diseños o modelos,



Tribunal Fiscal

N° 07511-4-2023

planos, procesos o fórmulas secretas, y los programas de instrucciones para computadoras (Software), siendo que no se considera activos intangibles de duración limitada las marcas de fábrica y el fondo de comercio (Goodwill); 3) En el caso de que se opte por amortizar el precio pagado por la adquisición de intangibles de duración limitada, el plazo de amortización no podrá ser inferior al número de ejercicios gravables que al producirse la adquisición resten para que se extinga el derecho de uso exclusivo que le confiere, siendo que fijado el plazo de amortización solo podrá ser variado previa autorización de la SUNAT y el nuevo plazo se computará a partir del ejercicio gravable en que fuera presentada la solicitud, sin exceder en total el plazo máximo de 10 años; y 4) El tratamiento al que alude el numeral 1 antes referido solo procederá cuando los intangibles se encuentren afectados a la generación de rentas gravadas de la tercera categoría.

Que con relación a las normas antes citadas, este Tribunal mediante las Resoluciones N° 03430-5-2006 y 05223-2-2014, entre otras, ha señalado que a diferencia de los bienes tangibles, respecto de los cuales la legislación del Impuesto a la Renta prevé su depreciación como una forma de recuperar la pérdida del valor del bien, en el caso de bienes intangibles en principio no se permite su deducción; no obstante, se establecen excepciones para determinados intangibles que pueden ser deducidos a opción del contribuyente como gasto o amortizados, siempre que sean de duración limitada por ley o por su naturaleza, y que sean comprados de terceros, no aportados.

Que en las Resoluciones N° 09518-2-2004 y 12309-8-2015, entre otras, se indica que los activos intangibles tienen los siguientes requisitos: a) carecen de sustancia física, b) son identificables, c) se tiene control sobre ellos, y d) contribuyen a generar ingresos futuros.

Que en la Resolución N° 20274-9-2012 este Tribunal ha establecido que de conformidad con lo dispuesto por el inciso g) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta, en lo que respecta al precio pagado por activos intangibles de duración limitada, los contribuyentes podrán optar por alguna de estas dos opciones: a) Considerarlo como gasto y aplicarlo a los resultados del negocio en un solo ejercicio; o b) Amortizarlo proporcionalmente en el plazo de diez (10) años; opciones que no podrán ser aplicadas en el caso de los intangibles aportados, en tanto la norma prohíbe expresamente que el valor de los mismos sea considerado para determinar los resultados.

Que asimismo, en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 12040-9-2019, este Tribunal ha señalado que de acuerdo con el inciso g) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta y el numeral 3 del inciso a) del artículo 25 del reglamento de la citada ley, el precio pagado por activos intangibles de duración limitada, a opción del contribuyente, podrá ser considerado como gasto y aplicado a los resultados del negocio en un solo ejercicio o amortizarse proporcionalmente en el plazo de 10 años, además dicho plazo de amortización no podrá ser inferior al número de ejercicios gravables que al producirse la adquisición resten para que se extinga el derecho de uso exclusivo que le confiere; en tal sentido, dichas normas solo establecen plazos mínimos y máximos de amortización, más no obliga que el intangible tenga que amortizarse en el plazo de vigencia del contrato.

Que conforme con el Anexo N° 12 al Resultado del Requerimiento N° , de foja 5348, la Administración reparó el exceso de la amortización efectuada a los intangibles que se describen en el siguiente cuadro, al considerar que la recurrente no acreditó el plazo otorgado por el propietario del intangible para que se extinga el derecho de uso a su favor:

N°	Intangible	TASA DE AMORTIZACIÓN		Importe reparado S/
		Según Enotria	Según SUNAT	
1	12 Licencias office	25%	3,33%	771,66
2	Licencias Sist. Storage Intel SS 4000-E	25%	3,33%	331,59
3	02 Licencias Design Standard Mac UAO	25%	5%	255,98
4	CS3 Design Standar Mac	25%	6,67%	526,01
5	Licencia Capacidad Capturar Indexar - Producción	25%	9,16%	408,54
6	Antivirus Business Licencia	25%	10%	1 079,09
7	Licencias Scanflow Full	25%	10%	2 428,42



Tribunal Fiscal

N° 07511-4-2023

8	76 Licencias Office Profesional	25%	10%	7 511,73
9	Windows Server STD 2008	25%	10%	2 492,28
10	08 Microsoft Windows Vista Business XP Profesional	25%	10%	556,21
11	Inciden. del cod.: 0000000078 Grupo: 40100	25%	10%	1 432,53
12	04 Licencias de Visual Studio Pro 2008	25%	10%	975,59
13	04 Licencias de Virtual Paradigm For	25%	10%	620,04
14	01 Licencias De Araxis Merge Standard	25%	10%	66,88
15	SQL Seerver MS Oficce Windows	25%	10%	11 283,34
16	Prinergyvo V.5 Licence	25%	10%	2 709,31
17	Licence - Softmark	25%	10%	1 463,05
18	Licencia Office Profesional	25%	10%	7 849,57
19	Licencia Kerio Mail Server 6.7	25%	10%	400,03
20	Smicro Office Profesional Plus SNGL	25%	10%	7 729,69
21	Sistema de Adquisic Datos3	25%	10%	4 361,89
22	MS Project 2010 SNGL	25%	10%	2 200,86
23	Sistema de Control Comedor	25%	10%	191,43
24	Licencias Server	25%	10%	1 336,25
25	Desarrollo Software Proy BCP	25%	10%	783,99
26	Processing Linux	25%	10%	32 990,50
27	Licencias Prinnet	25%	10%	7 275,84
28	Licencias SQL Server	22.92%	9,16%	3 342,32
29	Blade Intel Xeon	22.92%	9,16%	2 139,90
30	Desarrollo Software BCP	22.92%	9,16%	569,59
31	Diseño Libros Procesal Penal	20.83%	8,33%	215,12
32	Rediagramación Diseño Libro Cod Penal	20.83%	8,33%	201,24
33	Sistema Corel Draw X5	20.83%	8,33%	198,38
34	Software Qlink View Small Business	18.75%	7,50%	7 078,77
35	Desarrollo Software Py BCP	18.75%	7,50%	2 193,88
36	Desarrollo Software Py BCP	18.75%	7,50%	1 686,91
37	Licencia Software IPPD	14.58%	5,83%	2 627,78
38	Activac Software Gestión de Reparto	14.58%	5,83%	2 520,96
39	Mant. Anual de Software Bussines Tools	8.33%	3,33%	11 528,54
40	Software MQ 4100 Infoprint	8.33%	3,33%	2 376,77
41	Banknote Pre-prensa	4.17%	1,67%	842,13
42	Software Trendcorp	4.17%	1,67%	381,88
43	Desarrollo Software Proy BCP	4.17%	1,67%	131,45
44	Sysaid Payment	4.17%	0,83%	56,76
				138 124,68

Que de lo actuado en el presente caso se tiene que la Administración no cuestiona la naturaleza de los intangibles, el monto pagado ni desde cuándo debía computarse el plazo de amortización para efecto del Impuesto a la Renta, siendo que ambas partes consideran que se trató de activos intangible de duración limitada, circunscribiéndose la materia en controversia a determinar si el plazo de amortización aplicable a los intangibles observados considerado por la recurrente (4 años) resulta conforme a ley.

Que al respecto, debe reiterarse que de acuerdo con el inciso g) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta y el numeral 3 del inciso a) del artículo 25 del reglamento de la citada ley, antes mencionados, el precio pagado por activos intangibles de duración limitada, a opción del contribuyente, podrá ser considerado como gasto y aplicado a los resultados del negocio en un solo ejercicio o amortizarse proporcionalmente en el plazo de 10 años, además dicho plazo de amortización no podrá ser inferior al número de ejercicios gravables que al producirse la adquisición resten para que se extinga el derecho de uso exclusivo que le confiere; en tal sentido, dichas normas solo establecen plazos mínimos y máximos de amortización, no obligando que el intangible tenga que amortizarse en el plazo de vigencia del contrato, conforme con el criterio establecido en la citada Resolución N° 12040-9-2019⁴⁶.

Que en esa línea, en la citada resolución se precisa que en caso los contribuyentes hayan optado por amortizar un activo de duración limitada, como ha ocurrido en el caso bajo análisis, esta amortización tiene como plazo máximo el plazo de 10 años, y como plazo mínimo, el número de ejercicios que al producirse

⁴⁶ La cual también invoca la recurrente.



Tribunal Fiscal

N° 07511-4-2023

la adquisición, resten para que se extinga el derecho de uso exclusivo que le confiere; siendo que en el caso de autos, la recurrente se limitó a señalar que aplicó la tasa de amortización del 25%⁴⁷ a los intangibles bajo la consideración que se amortizaban en función al tiempo de depreciación de sus equipos de procesamiento de datos (impresoras y procesadoras de datos), de acuerdo con su política interna, sin embargo no aportó medio probatorio alguno que permita establecer con certeza el número de ejercicios restantes –a partir de su adquisición– para que se extinga el derecho de uso sobre los intangibles antes mencionados, esto es, el periodo de vigencia de estos, y con ello acreditar el plazo mínimo de amortización de acuerdo con lo previsto por el numeral 3 del inciso a) del artículo 25 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, que permita amparar el plazo de amortización de 4 años con la tasa del 25% considerada por la recurrente.

Que conforme con lo expuesto, procede mantener el reparo bajo análisis y confirmar la resolución apelada en este extremo.

Que en cuanto a lo señalado por la recurrente respecto a que amortizó los intangibles en función a la vida útil de los bienes del activo fijo que conforman, en aplicación del criterio de accesoriedad; cabe indicar que conforme con el numeral 3 del inciso a) del artículo 25 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta y el criterio contenido en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 12040-9-2019, al optar la recurrente por amortizar un activo de duración limitada, esta puede realizarse en el plazo de 10 años (plazo máximo) o el número de ejercicios que al producirse la adquisición resten para que se extinga el derecho de uso exclusivo que se le confirió (plazo mínimo), siendo que en el caso de autos no presentó documentación que acredite el periodo de vigencia del intangible, para así reconocer una amortización de 4 años, como pretendió la recurrente, por lo que tal argumento no resulta amparable.

Que conforme con lo analizado, al haberse mantenido determinados reparos a la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2011, y levantado otros, corresponde que la Administración efectúe la reliquidación de la deuda contenida en la Resolución de Determinación N°

2. Resolución de Multa N°

Que la Resolución de Multa N° fue emitida 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 6275 y 6276.

Que de conformidad con el numeral 1 del artículo 178 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por el Decreto Supremo N° 135-99-EF, modificado por el Decreto Legislativo N° 953, constituía infracción relacionada con el cumplimiento de obligaciones tributarias, no incluir en las declaraciones ingresos y/o remuneraciones y/o retribuciones y/o rentas y/o patrimonio y/o actos gravados y/o tributos retenidos o percibidos, y/o aplicar tasas o porcentajes o coeficientes distintos a los que les correspondía en la determinación de los pagos a cuenta o anticipos, o declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias en las declaraciones, que influyeran en la determinación de la obligación tributaria y/o que generaran aumentos indebidos de saldos o pérdidas tributarias o créditos a favor del deudor tributario y/o que generaran la obtención indebida de notas de crédito negociables u otros valores similares.

Que considerando que la mencionada resolución de multa se sustenta en los reparos que originaron la emisión de la Resolución de Determinación N° , girada por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2011, los cuales han sido analizados por esta instancia, habiéndose mantenido unos y levantado otros, corresponde emitir similar pronunciamiento, procediendo revocar la resolución apelada en este extremo a efecto que se efectúe su reliquidación conforme con lo analizado precedentemente.

C) IMPUESTO GENERAL A LAS VENTAS

1. Resoluciones de Determinación N°

⁴⁷ Tasa a aplicar por el plazo de 4 años.



Tribunal Fiscal

N° 07511-4-2023

Que las Resoluciones de Determinación N° _____, a _____ y _____, fueron emitidas por el Impuesto General a las Ventas de enero, marzo a junio, agosto, octubre y noviembre de 2011, de fojas 6277 a 6284.

Que el inciso a) del artículo 18 de Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas, aprobado por el Decreto Supremo N° 055-99-EF, modificado por Ley N° 29646, indica que solo otorgan derecho a crédito fiscal las adquisiciones de bienes, las prestaciones o utilidades de servicios, contratos de construcción o importaciones que reúnan, entre otro, el requisito que sean permitidos como gasto o costo de la empresa, de acuerdo con la legislación del Impuesto a la Renta, aún cuando el contribuyente no esté afecto a este último impuesto.

Que el artículo 26 de la citada Ley del Impuesto General a las Ventas, modificado por el Decreto Legislativo N° 950, indica que del monto del impuesto bruto resultante del conjunto de las operaciones realizadas en el período que corresponda, se deducirá: a) El monto del impuesto bruto correspondiente al importe de los descuentos que el sujeto del impuesto hubiere otorgado con posterioridad a la emisión del comprobante de pago que respalde la operación que los origina. A efectos de la deducción, se presume sin admitir prueba en contrario que los descuentos operan en proporción a la base imponible que conste en el respectivo comprobante de pago emitido. Los descuentos a que se hace referencia en el párrafo anterior, son aquellos que no constituyan retiro de bienes; b) El monto del impuesto bruto, proporcional a la parte del valor de venta o de la retribución del servicio restituido, tratándose de la anulación total o parcial de ventas de bienes o de prestación de servicios. La anulación de las ventas o servicios está condicionada a la correspondiente devolución de los bienes y de la retribución efectuada, según corresponda; y c) El exceso del impuesto bruto que por error se hubiere consignado en el comprobante de pago. Agrega que las deducciones deberán estar respaldadas por notas de crédito que el vendedor deberá emitir de acuerdo con las normas que señale el reglamento.

Que conforme con el numeral 1 del artículo 7 del Reglamento de la citada ley, aprobado por Decreto Supremo N° 29-94-EF, modificado por Decreto Supremo N° 136-96-EF, el ajuste al impuesto bruto y al crédito fiscal, se sujetará, entre otras, a la siguiente disposición: los ajustes a que se refieren los artículos 26 y 27 de la anotada ley se efectuarán en el mes en que se produzcan las rectificaciones, devoluciones o anulaciones de las operaciones originales.

Que de acuerdo con el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, a fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por dicha ley.

Que cabe anotar que la Resolución de Determinación N° _____, de foja 6141, girada por el Impuesto General a las Ventas de junio de 2011, contiene la observación⁴⁸ al crédito fiscal, por el importe de S/ 945,00, vinculada al reparo al gasto correspondiente a la Factura N° _____, emitida por & _____, de fojas 6003 a 6008, respecto del cual se ha concluido, para efecto de la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2011, en el punto 1.2. del literal B de la presente resolución, bajo la glosa "Gastos de asesoría y consultoría que no cumplen con el principio de causalidad", que se encuentra arreglado a ley, por lo que en igual sentido, procede confirmar este extremo de la resolución apelada.

1.1. Reparos a la base imponible

Que del Anexo N° 3 a las Resoluciones de Determinación N° _____, a _____ y _____, giradas por el Impuesto General a las Ventas de marzo a mayo, agosto, octubre y noviembre de 2011, se aprecia que la Administración efectuó el reparo por concepto de (i) Reclasificación de importes y (ii) Notas de crédito no sustentadas, de foja 6071.

⁴⁸ Cabe anotar que en el procedimiento de fiscalización se observó adicionalmente la base imponible del Impuesto General a las Ventas de junio de 2011, por el importe de S/ 53 960,00, lo que fue aceptado por la recurrente mediante la respectiva declaración jurada rectificatoria, de fojas 6085 y 6086, tal como se aprecia en el Anexo N° 3 de la citada resolución de determinación, de foja 6071.



Tribunal Fiscal

N° 07511-4-2023

a) Reclasificación de importes

Que según se aprecia del Anexo N° 3 a las Resoluciones de Determinación N° _____, y _____, la Administración reparó la base imponible de los períodos marzo, agosto, octubre y noviembre de 2011, al reclasificar importes de un período tributario a otro, de foja 6071.

Que en el mencionado anexo se indica que la recurrente declaró el total de S/ 167 132,00 en los períodos marzo, julio, agosto y noviembre de 2011 (S/ 32 545,00, S/ 94 333,00, S/ 21 013,00 y S/ 19 241,00), aplicando la Administración dicha suma a los períodos setiembre, octubre y diciembre de 2011 (S/ 115 346,00, S/ 32 545,00 y S/ 19 241,00)⁴⁹, debiendo indicarse que en ambos casos el total asciende a S/ 167 132,00; aspecto que no ha sido discutido por la recurrente, ni ha esgrimido argumento alguno al respecto ni en instancia de reclamación o de apelación; por lo que al encontrarse conforme a ley, corresponde mantenerlo y confirmar la resolución apelada en este extremo.

b) Notas de crédito no sustentadas

Que en su escrito de alegatos, de foja 6687, la recurrente anota que si bien en la resolución apelada se reconoce que el reparo se estableció en S/ 225 558,00, en los valores emitidos por el Impuesto General a las Ventas se consigna indebidamente el importe de S/ 488 808,16, lo que no se ajusta a ley, por lo que debe efectuarse la reliquidación correspondiente.

Que según se aprecia del Anexo N° 3 a las Resoluciones de Determinación N° _____, y _____, la Administración reparó la base imponible de los períodos abril, mayo, agosto, octubre y noviembre de 2011, por notas de crédito no sustentadas, de foja 6071. Asimismo, en el Anexo N° 5 a los mencionados valores, se aprecia que se alude al Requerimiento N° _____.

Que al respecto, se tiene que en el punto 2 del Anexo N° 1 al Requerimiento N° _____, de foja 6027, la Administración comunicó a la recurrente que por efecto de lo advertido en el procedimiento de fiscalización que se le seguía por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2011, la base imponible del Impuesto General a las Ventas debía modificarse, por lo que requirió que presente sus descargos a la observación a las notas de crédito descritas en el Anexo N° 3 a dicho requerimiento, por el total de S/ 924 544,66, de fojas 6019 a 6022.

Que en el punto 2 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° _____, de fojas 6001 y 6002, se aprecia como importe observado la suma de S/ 225 557,28, describiéndose las operaciones que comprendían tal importe en el Anexo N° 2 a dicho resultado de requerimiento, de fojas 5997 a 5999, que correspondían a las Notas de Crédito N° _____ (S/ 11 288,60), _____ (S/ 11 340,00), 002- _____ (S/ 16 700,34), _____ (S/ 30 531,50), _____ (S/ 9 374,40), 002-0011320 (S/ 37 959,69) y _____ (S/ 108 362,75).

Que conforme con el Anexo N° 2 al Resultado del Requerimiento N° _____, de fojas 5997 a 5999, se efectuó el reparo a la base imponible del Impuesto General a las Ventas por S/ 225 557,28, por notas de crédito no sustentadas, respecto a las operaciones contenidas en las Notas de Crédito N° _____, _____, _____ y _____.

- *Notas de Crédito N° _____, _____, _____, _____ y _____.*

⁴⁹ Como se ha mencionado, la recurrente no impugnó la totalidad de los valores emitidos por concepto de Impuesto General a las Ventas, mencionándose períodos que no fueron materia de controversia a efecto de mostrar la aplicación del mismo importe de S/ 167 132,00.



Tribunal Fiscal

N° 07511-4-2023

Que en el punto 2 del Anexo N° 5 a las Resoluciones de Determinación N° _____, de fojas 6067 y 6068, la Administración se remite al Resultado del Requerimiento N° _____ en el que se observó las Notas de Crédito N° _____ y _____, considerando el reparo a estas para efecto del Impuesto a la Renta del ejercicio 2011 y su incidencia en la determinación del Impuesto General a las Ventas.

Que dado que la observación a la base imponible del Impuesto General a las Ventas materia de reparo en el presente caso, se sustenta en los aspectos analizados en el punto 1.5 del literal B de la presente resolución, para efecto de la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2011, en el que se concluyó que la recurrente no sustentó la emisión de dichas notas de crédito; corresponde mantener el reparo bajo análisis para efecto de la determinación del Impuesto General a las Ventas, al no haberse sustentado el ajuste del impuesto bruto mediante dichas notas de crédito, y confirmar la resolución apelada en este extremo.

- *Notas de Crédito N° _____*

Que a fojas 6067, 6068 y 6071 se aprecia que la Administración reparó la base imponible del Impuesto General a las Ventas de setiembre de 2011, por la suma de S/ 39 906,00; remitiéndose al Resultado del Requerimiento N° 0122140003200, en el que se observó las Notas de Crédito N° _____ (S/ 30 531,50) y 002-0011235 (S/ 9 374,40⁵⁰).

Que según se verifica del Anexo N° 2 al Resultado del Requerimiento N° _____, la aludida observación afectó la determinación de la base imponible del Impuesto General a las Ventas de setiembre de 2011, de foja 5998.

Que a foja 6138 se tiene la Resolución de Determinación N° _____, emitida por el Impuesto General a las Ventas de setiembre de 2011, por S/ 0,00.

Que ahora bien, de la revisión del recurso de reclamación planteado por la recurrente, de fojas 6163 a 6228, no se observa que haya impugnado la Resolución de Determinación N° _____; por lo que al no ser materia de controversia dicho valor, no procede emitir pronunciamiento por el reparo relativo a las Notas de Crédito N° _____ y _____, que incidieron en la determinación de la base imponible del Impuesto General a las Ventas de setiembre de 2011.

Que de otro lado, la recurrente cuestiona que en la resolución apelada se reconoce como importe reparado la suma de S/ 225 558,00, sin embargo en los valores emitidos por el Impuesto General a las Ventas se consigna el importe de S/ 488 808,16, correspondiendo que se ordene su reliquidación.

Que al respecto debe indicarse que en el punto 2 del Anexo N° 5 a las resoluciones de determinación giradas por el Impuesto General a las Ventas, de foja 6067, se indica que el importe final a reparar fue de S/ 488 808,16, remitiéndose al Anexo N° 2 al Resultado del Requerimiento N° _____.

Que ahora bien, debe indicarse que en el Anexo N° 2 al Resultado del Requerimiento N° _____ se observa que el total de S/ 488 808,16, a que alude la recurrente, se asocia a dos conceptos: (i) Observación por reclasificación de períodos por S/ 261 465,28, y (ii) Observación a las notas de crédito por S/ 227 342,88, de fojas 5997 a 5999. Cabe precisar que si bien se indica como importe observado por este último concepto, materia de grado, a la suma de S/ 227 342,88, en dicho anexo también se precisa que por la Nota de Crédito N° _____ (S/ 11 160,00) solo fue materia de observación para efecto del Impuesto General a las Ventas el importe vinculado a la Factura N° _____ (S/ 9 374,40), por lo que el reparo bajo análisis por notas de crédito no sustentadas ascendió a S/ 225 557,28⁵¹; tal como consta en el Anexo N° 3 a las Resoluciones de Determinación N° _____ a _____, y _____, de foja 6071, y si bien en el Anexo N° 5 de dichos valores se menciona como monto del reparo al importe S/ 488 808,16, a efecto de la determinación de la base imponible del Impuesto General a las Ventas solo se consideró por el concepto reparado de notas de crédito

⁵⁰ En relación con la Factura N° 002-82597.

⁵¹ Y no a S/ 227 342,88.



Tribunal Fiscal

N° 07511-4-2023

no sustentadas al importe de S/ 225 557,28 (S/ 225 558,00), al que alude el citado Anexo N° 3. En tal sentido, no existe importe susceptible de reliquidación, como pretende la recurrente.

1.2. Reparos al crédito fiscal

Que del Anexo N° 4 a las Resoluciones de Determinación N° _____, y _____, giradas por el Impuesto General a las Ventas de enero, mayo y agosto de 2011, se aprecia que la Administración efectuó los siguientes reparos al crédito fiscal: (i) Reparo al crédito fiscal no aceptado, y (ii) Reparo relacionado al Consorcio Thomas Greg & Sons - Enotria.

a) Reparo al crédito fiscal no aceptado

Que del Anexo N° 4 a las Resoluciones de Determinación N° _____ y _____, de fojas 6070, se aprecia que la Administración reparó el crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas de mayo y agosto de 2011 por los importes de S/ 7 109,00 y S/ 6 910,00, respectivamente.

Que conforme se aprecia en el punto 1 del Anexo N° 5 a las Resoluciones de Determinación N° _____ y _____, de fojas 6068 y 6069, el reparo al crédito fiscal bajo análisis se efectuó con relación a las Facturas N° _____ y _____ de _____, al considerarse que no se demostró el cumplimiento del principio de causalidad, al amparo del inciso a) del artículo 18 de la Ley del Impuesto General a las Ventas, teniendo en cuenta el reparo formulado al respecto para efecto de la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2011.

Que dado que el crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas de mayo y agosto de 2011 materia de reparo, se sustenta en los aspectos analizados en el punto 1.2 del literal B de la presente resolución, bajo la glosa "_____", en relación con el reparo relativo a las Facturas N° _____ y 001-0034906 para efecto de la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2011, en el que se desestimó los fundamentos de tal reparo; corresponde levantar el reparo bajo análisis para efecto de la determinación del Impuesto General a las Ventas, y revocar la resolución apelada en este extremo.

b) Reparo relacionado al Consorcio _____

Que la recurrente sostiene que la Administración observó el crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas consignado en facturas emitidas por _____, a razón de su participación en los resultados del Consorcio _____ - Enotria, respecto de las cuales, se emitió notas de crédito a fin de ajustar el efecto correspondiente, siendo que en virtud a ello, la Administración determinó un impuesto por pagar en el mes de enero de 2011 y un pago en exceso por el mes de julio de 2011, procediendo a efectuar la compensación correspondiente; no obstante, de acuerdo con la información de su Registro de Compras, las referidas notas de crédito fueron anotadas en otro meses.

Que de otro lado, señala que si bien la Administración determina un crédito por pagos en exceso por julio, setiembre y diciembre de 2011, que compensa con el supuesto tributo por pagar de enero de 2011, no se aprecia que haya aplicado el crédito derivado de un pago en exceso por el mes de julio, ni que haya efectuado similar procedimiento de compensación respecto de los pagos efectuado el 10 de diciembre de 2014 y que resultaron en exceso, respecto de los periodos febrero, julio y diciembre de 2011; por tanto, solicita a este Tribunal que verifique la determinación de sus créditos por pagos en exceso y, por tanto, si las compensaciones efectuadas se realizaron con arreglo a ley.

Que la Administración señala que la recurrente consideró indebidamente, para efecto de la determinación del crédito fiscal de enero de 2011, facturas emitidas por _____ del Perú, a razón de su participación en los resultados del _____, y que al advertirse el error, se emitieron notas de crédito en el período julio de 2011, considerándose las mismas bases imponibles, sin embargo, el impuesto considerado respecto de aquellas resultó menor al aplicarse la tasa del 18%, cuando debió ser de 19%, siendo además que dichas notas afectaban la determinación correcta del período julio de 2011, resultando así un impuesto por pagar en enero de 2011 y un pago en exceso en el mes de julio de 2011.



Tribunal Fiscal

N° 07511-4-2023

Que del Anexo N° 4 a la Resolución de Determinación N° , de fojas 6070 y 6146, se aprecia que la Administración reparó el crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas de enero de 2011, vinculado al

Que en el punto 3 del Anexo N° 1 al Requerimiento N° , de fojas 6026 y 6027, la Administración indicó que en el mes de enero de 2011 la recurrente utilizó indebidamente como crédito fiscal el importe consignado en las Facturas N° y , de fojas 739 y 740, emitidas por a la recurrente, por concepto de participación en los resultados del , y que al advertirse el error, se emitieron las Notas de Crédito N° y ⁵², de fojas 737 y 738, en el mes de julio de 2011, considerándose las mismas bases imponibles, sin embargo, el impuesto considerado respecto de las referidas notas de crédito fue de 18%, cuando correspondía 19%, por lo que se determinó impuesto a pagar en enero de 2011 y pago en exceso en el mes de julio de 2011⁵³.

Que con escrito de 20 de noviembre de 2014, de foja 5894, la recurrente señaló que se adhería a la observación formulada por la Administración, de lo que se dio cuenta en el punto 3 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° , de fojas 6000 y 6001.

Que del Anexo N° 4 a la Resolución de Determinación N° , de foja 6070, se aprecia que la Administración reparó el crédito fiscal de enero de 2011, vinculado a las mencionadas facturas que fueron anuladas mediante las Notas de Crédito N° y emitidas en abril y junio de 2011, por el importe de S/ 171 887,00, respecto de lo cual, conforme se aprecia de lo actuado, la recurrente manifestó su conformidad, siendo que ni en instancia de reclamación como de apelación ha esbozado argumentos ni desvirtuado de forma alguna dicho reparo, por lo que al encontrarse este conforme a ley, corresponde confirmar la resolución apelada en este extremo.

Que ahora bien, de los argumentos formulados por la recurrente se advierte que objeta la incidencia de las mencionadas notas de crédito respecto del período julio de 2011; sin embargo, según se ha indicado, tal período, por el que se giró la Resolución de Determinación N° , no es materia de grado en autos, por lo que no corresponde que se emita pronunciamiento sobre tal argumento.

Que en cuanto a lo solicitado por la recurrente a efecto que se verifique la determinación de los créditos por pagos en exceso y, por tanto, si las compensaciones efectuadas se realizaron conforme a ley, debe indicarse que del Anexo N° 1 a la Resolución de Determinación N° , de fojas 6073 y 6284, girada por el Impuesto General a las Ventas de enero de 2011, se advierte que la Administración estableció por el Impuesto General a las Ventas de los períodos julio, setiembre y diciembre de 2011 pagos en exceso⁵⁴, que fueron compensados contra la deuda establecida por el aludido impuesto del período enero de 2011, conforme se explica y se da cuenta en el rubro "Observaciones" del citado anexo, lo que es conforme con lo establecido por el artículo 40 del Código Tributario⁵⁵, por lo que no cabe amparar el

⁵² Obran en autos, dichas notas de crédito emitidas por Thomas Greg & Sons del Perú S.A. a la recurrente, por anulación de las Facturas N° y , respectivamente.

⁵³ Cabe anotar que por el Impuesto General a las Ventas de julio de 2011 se emitió la Resolución de Determinación N° de foja 6139, que no fue impugnada por la recurrente, por lo que no es materia de controversia en el caso de autos.

⁵⁴ Dado que dichos períodos no son materia de grado en autos, no corresponde que esta instancia emita pronunciamiento sobre el importe establecido en tales períodos como pagos en exceso por la Administración.

⁵⁵ Cabe indicar que el artículo 40 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, modificado por el Decreto Legislativo N° 981, disponía que la deuda tributaria podía compensarse total o parcialmente con los créditos por tributos, sanciones, intereses y otros conceptos pagados en exceso o indebidamente, que correspondan a períodos no prescritos, que sean administrados por el mismo órgano administrador y cuya recaudación constituya ingreso de una misma entidad, siendo que a tal efecto, la compensación podía realizarse, entre otras formas: Compensación de oficio por la Administración Tributaria: a) Si durante una verificación y/o fiscalización determina una deuda tributaria pendiente de pago y la existencia de los créditos a que se refiere dicho artículo, y b) Si de acuerdo con la información que contienen los sistemas de la SUNAT sobre declaraciones y pagos se detecta un pago indebido o en exceso y existe deuda tributaria pendiente de pago; y, Compensación a solicitud de parte, la que deberá ser efectuada por la Administración Tributaria, previo cumplimiento de los requisitos, forma, oportunidad y condiciones que ésta señale. Asimismo, prescribía que la compensación señalada en los numerales 2 y 3 del párrafo precedente surtiría efecto en la fecha en que la deuda tributaria y los créditos a que se refiere el primer párrafo de dicho artículo coexistan y hasta el agotamiento de estos últimos.



Tribunal Fiscal

N° 07511-4-2023

cuestionamiento de la recurrente en este extremo.

Que a su vez, del anotado anexo se advierte que la Administración reconoció por el Impuesto General a las Ventas de febrero, julio y diciembre de 2011 pagos efectuados el 10 de diciembre de 2014, apreciándose que fueron aplicados contra la deuda del período de febrero de 2011, quedando un remanente, mientras que por julio y diciembre de 2011, no fueron aplicados al no existir saldo de deuda tributaria; y si bien dichos períodos no son materia de grado en autos, al evidenciarse la existencia de pagos en exceso, corresponde que la Administración efectúe la compensación correspondiente con las deudas establecidas como consecuencia de los procedimientos de fiscalización materia de autos, en aplicación del artículo 40 del Código Tributario, previa verificación que no hayan objeto de devolución y/o compensación anterior. En ese sentido, corresponde revocar la resolución apelada en este extremo, debiendo la Administración proceder conforme con lo expuesto.

2. Resoluciones de Multa N° a

Que las Resoluciones de Multa N° i a , fueron giradas por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, vinculadas al Impuesto General a las Ventas de enero, marzo a mayo, agosto y noviembre de 2011, de fojas 6147 a 6253.

Que considerando que las Resoluciones de Multa N° a y i, fueron emitidas sobre la base de los reparos efectuados al Impuesto General a las Ventas de enero, marzo, abril y noviembre de 2011, contenidos en las Resoluciones de Determinación N° - , los cuales fueron mantenidos por esta instancia, corresponde emitir similar pronunciamiento, por lo que al encontrarse acreditada la comisión de la infracción, la cual se ha sancionado conforme a ley, en cada caso, procede confirmar la resolución apelada en este extremo.

Que de otro lado, dado que las Resoluciones de Multa N° y i fueron emitidas considerando los reparos efectuados al Impuesto General a las Ventas de mayo y agosto de 2011, contenidos en las Resoluciones de Determinación N° y i los cuales en algunos casos fueron levantados y en otros mantenidos, corresponde emitir similar pronunciamiento, y revocar la resolución apelada en este extremo, a efecto que la Administración proceda a reliquidar las mencionadas sanciones de multa.

D) OTRO

Que mediante escritos de fojas 6642 a 6645 y 6683 a 6685, la recurrente solicita que se ordene la inaplicación de los intereses moratorios por exceso del plazo en resolver el presente procedimiento, en virtud del artículo 33 del Código Tributario, debiendo actualizarse la deuda en función al Índice de Precios al Consumidor (IPC); a lo que añade que debe considerarse lo dispuesto por el Tribunal Constitucional en la Sentencia emitida en el Expediente N° 03525-2021-PA/TC.

Que por su parte, la Administración señala que no procede lo solicitado, a foja 6705 y 6706.

Que con relación a la suspensión de intereses moratorios luego de vencido el plazo legal para resolver, debe indicarse que el recurso de reclamación materia de autos fue interpuesto el 19 de febrero de 2015, de foja 6215, y fue resuelto mediante la Resolución de Intendencia N° de 19 de noviembre de 2015, de fojas 6439 a 6479, de modo tal que dicho recurso fue resuelto dentro del plazo previsto en el artículo 142 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF (9 meses); y tratándose de la apelación materia de grado, se advierte que dicho recurso fue interpuesto el 5 de enero de 2016, de foja 6608, con posterioridad a la entrada en vigencia de la Ley N° 30230, publicada el 12 de julio de 2014, que modificó el artículo 33 del anotado código y dispuso que la aplicación de intereses moratorios se suspenderá a partir del vencimiento del plazo máximo establecido para resolver la apelación,

Igual redacción se ha mantenido en el Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF.



Tribunal Fiscal

Nº 07511-4-2023

hasta la emisión de la resolución que culmine el procedimiento de apelación ante el Tribunal Fiscal, siempre y cuando el vencimiento del plazo sin que se haya resuelto la apelación fuera por causa imputable a dicho órgano resolutor, actualizándose la deuda durante el período de suspensión en función del Índice de Precios al Consumidor. En ese sentido, corresponde que la Administración tenga en cuenta lo dispuesto en el citado artículo 33, modificado por la anotada ley, a efecto de la actualización de la deuda materia de grado, no siendo aplicable en este caso la sentencia invocada.

Que la diligencia de informe oral se llevó a cabo con la asistencia de los representantes de ambas partes, conforme se verifica de la Constancia del Informe Oral N° _____, de foja 6675.

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

RESUELVE:

1. **DECLARAR NULA** la Resolución de Intendencia N° _____ de 19 de noviembre de 2015, en el extremo de la adición de fundamento a los reparos a la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2011 por Gastos de asesoría y consultoría que no cumplen con el principio de causalidad, en cuanto a _____, y Gastos de seguros y suscripciones no aceptadas.
2. **REVOCAR** la Resolución de Intendencia N° _____ de 19 de noviembre de 2015, en cuanto a la Resolución de Determinación N° _____, por los siguientes reparos: (i) Gastos de capacitación que no cumplen con el principio de causalidad, en cuanto a "Apoyo Innovación" y "Pagos realizados referentes a estudios de idiomas de los trabajadores"; (ii) Gastos de asesoría y consultoría que no cumplen con el principio de causalidad, en cuanto a "Apoyo _____"; y, (iii) Gastos de seguros y suscripciones no aceptadas; y a la sanción de multa vinculada, debiendo la Administración proceder conforme con lo expuesto por la presente resolución.
3. **REVOCAR** la Resolución de Intendencia N° _____ de 19 de noviembre de 2015, en cuanto a las Resoluciones de Determinación N° _____ y _____, respecto al crédito fiscal por "Reparo al crédito fiscal no aceptado", así como con relación a las sanciones de multa vinculadas, debiendo la Administración proceder conforme con lo expuesto por la presente resolución, y **CONFIRMARLA** en lo demás que contiene.

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

FLORES TALAVERA
VOCAL PRESIDENTE

IZAGUIRRE LLAMPASI
VOCAL

SÁNCHEZ GÓMEZ
VOCAL

González Ponce
Secretario Relator
ILL/CHP/mgp

Nota: Documento firmado digitalmente