



Tribunal Fiscal

N° 04616-1-2024

(ii) gastos de país de baja o nula imposición - Paraíso Fiscal, (iii) gastos no causales, (iv) gastos no causales y de ejercicios anteriores, (v) gastos no causales y no devengados, y (vi) gastos por liberalidad, los que a continuación se analizará:

6.1. Gastos de ejercicios anteriores (S/214 260,50)

Que según el Anexo N° 1.6 de la Resolución de Determinación N° (fojas 10239 a 10248), el reparo de cargo a gastos de ejercicios anteriores por S/214 260,50, está compuesto por los siguientes gastos registrados:

Mes	Cuenta	Fecha	Glosa	Monto del Reparo
01		31/01/2013	RECLA BILL	30 702,00
06		30/06/2013	- ACTIVIDAD PROMOCIONAL	151 718,00
02		19/02/2013	GASTO DE EJERCICIOS ANTERIORES Y GASTO DUPLICADO	31 840,50
TOTAL S/				214 260,50

Que el artículo 57 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF, modificado por Decreto Legislativo N° 970, aplicable al caso de autos, prevé que el ejercicio gravable comienza el 1 de enero de cada año y finaliza el 31 de diciembre, debiendo coincidir en todos los casos el ejercicio comercial con el ejercicio gravable; asimismo, precisa que las rentas de la tercera categoría se considerarán producidas en el ejercicio comercial en que se devenguen, y que dicha norma será de aplicación para la imputación de los gastos.

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

Que de acuerdo con la norma citada, para efectos de la deducibilidad de los gastos se considerarán en el ejercicio comercial en el que se devenguen, principio contable que la Ley del Impuesto a la Renta no definía expresamente en el período objeto de análisis; por lo que, corresponde analizar los alcances de lo que se entiende por "devengado" recurriendo a su naturaleza contable, ya que ello permitirá determinar el período en el que deben, entre otro, imputarse los gastos.

Que en tal sentido, al tratarse del devengo de una definición contable, es pertinente que se recurra a la explicación establecida tanto en el Marco Conceptual de las Normas Internacionales de Contabilidad, así como en la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) 1, referida a la Preparación y Presentación de los Estados Financieros, en donde se señalaba que una empresa debe preparar sus estados financieros, entre otros, sobre la base contable de acumulación o devengado.

Que el citado Marco Conceptual precisa que, de acuerdo con el criterio del devengo, los efectos de las transacciones se reconocen cuando ocurren y no cuando se cobra o paga el efectivo o equivalente de efectivo, inscribiéndose en los registros contables y presentándose en los estados financieros de los períodos a los cuales corresponden.

Que en la Resolución N° 03557-2-2004, se ha señalado que los gastos se devengan cuando se causan los hechos en función de los cuales terceros adquieren el derecho al cobro de la prestación que los origina.

Que asimismo, de acuerdo con el criterio establecido en la Resolución N° 02812-2-2006, entre otras, el concepto de devengado supone que se hayan producido los hechos sustanciales generadores del ingreso y/o gasto y que el compromiso no esté sujeto a condición que pueda hacerlo inexistente, siendo que el hecho sustancial generador del gasto o ingreso se origina en el momento en que se genera la obligación de pagarlo o el derecho a adquirirlo, aun cuando a esa fecha no haya existido el pago efectivo, lo que supone una certeza razonable en cuanto a la obligación y a su monto.

Que de otro lado, en la Resolución N° 06385-5-2003 este Tribunal ha interpretado que para la deducción



Tribunal Fiscal

N° 04616-1-2024

de un gasto se debe acreditar su devengamiento y adicionalmente que esté sustentado en un comprobante de pago en el caso que exista la obligación de emitirlo.

Que en ese sentido, los elementos determinantes para definir el ejercicio al que se imputará el gasto son: determinar que se hayan producido los hechos sustanciales generadores del gasto originado en el momento en que se genera la obligación de pagarlo, aun cuando a esa fecha no haya existido el pago efectivo; que el compromiso no esté sujeto a condición que pueda hacerlo inexistente; y que esté sustentado en un comprobante de pago en el caso que exista la obligación de emitirlo; no siendo un condicionante para su devengo ni la fecha en que se emitió o recibió dicho comprobante de pago, ni la fecha de su registro contable.

- **Recla** **Bill (S/30 702.00)**

Que en el escrito de 16 de diciembre de 2016, signado con el Expediente N° (foja 8913), la recurrente no expone argumento alguno a fin de desvirtuar el reparo.

Que en el escrito ampliatorio de reclamación (foja 14814), la recurrente señala que el importe reparado fue adicionado a efecto de determinar la renta neta imponible, acreditándose que el efecto en gastos a nivel de estado de resultados es cero; mientras que en el escrito ampliatorio de apelación (foja 15030), reitera que el gasto fue adicionado en el cálculo del Impuesto a la Renta del ejercicio 2013.

Que por su parte la Administración sostiene que el gasto por concepto de servicio de distribución en puntos de venta deducido en el ejercicio 2013 fue devengado en el ejercicio 2012.

Que en el Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° y Anexo N° 5 al Resultado de Requerimiento N° (fojas 9558 y 9863), la Administración efectuó el reparo por S/30 702,10 vinculado a la Factura N° , emitida el 17 de diciembre de 2012 por , registrado el 31 de enero de 2013 en la Cuenta , debido a que evidenció que el gasto correspondía al periodo de diciembre 2012, por lo que no se devengó en el ejercicio 2013.

Que de autos se advierte que la Factura N° fue emitida el 17 de diciembre de 2012 por parte de su proveedor , por el servicio de distribución en puntos de venta, que fue recibida por la recurrente según sello de recepción el 28 de diciembre de 2012, por lo que tal como se evidencia de la fecha de emisión y de recepción de la factura, este gasto era conocido en el ejercicio 2012 –aspecto no desvirtuado por la recurrente– y en consecuencia no podía deducirse el ejercicio 2013, en aplicación del referido artículo 57 de la Ley del Impuesto a la Renta que supone el desconocimiento oportuno del gasto.

Que adicionalmente la recurrente presentó correos electrónicos de 18, 26 y 27 de diciembre de 2012 y 16 de enero de 2013 (fojas 4339 a 4342), que de su contenido se detallan coordinaciones entre el personal de la recurrente que acreditan el conocimiento de la emisión oportuna de la factura por parte del proveedor en el mes de diciembre de 2012 y que su cancelación se realizaría en el año 2013.

Que de la documentación expuesta, se aprecia que la recurrente tenía conocimiento del referido gasto con anterioridad al ejercicio 2013, no advirtiéndose que la recurrente hubiera cumplido con acreditar documentariamente el requisito referido a que debido a razones ajenas a ella no fuera posible conocer un gasto de la tercera categoría oportunamente ni acreditó que en el ejercicio 2013 se produjeron los hechos sustanciales generadores del gasto, para que sea deducido en dicho ejercicio; siendo que la fecha de cancelación de la operación no es relevante a efectos del devengo, pues como se ha señalado precedentemente, de acuerdo al principio contable del devengado, los efectos de las transacciones y otros hechos se reconocen cuando ocurren y no cuando se cobra o se paga el efectivo.

Que estando a lo expuesto, se verifica que la recurrente no expone argumentos que desvirtúen el citado reparo; no obstante, en tanto que el gasto observado corresponde a operaciones que se efectuaron en el ejercicio 2012, lo que no ha sido desvirtuado por la recurrente, no correspondía aceptar su deducción en el ejercicio 2013, salvo que la recurrente hubiese acreditado encontrarse en el supuesto de excepción previsto en el artículo 57 de la Ley del Impuesto a la Renta, es decir, que debido a razones ajenas a ella no le



Tribunal Fiscal

N° 04616-1-2024

hubiera sido posible conocer dichos gastos oportunamente, lo que tampoco ha sido acreditado, por lo que el reparo efectuado por la Administración se encuentra arreglado a ley, correspondiendo mantenerlo.

Que no resulta atendible lo señalado por la recurrente en cuanto a que el gasto fue adicionado en el cálculo del Impuesto a la Renta del ejercicio 2013, toda vez que no ha precisado de qué forma el efecto del gasto objetado en el estado de resultados del ejercicio 2013 haya sido cero, pues no adjuntó documento alguno que acredite dicho alegato.

- **Actividad Promocional (S/151 718,00)**

Que en el escrito de 16 de diciembre de 2016, signado con el Expediente N° (foja 8913), la recurrente no expone argumento alguno a fin de desvirtuar el reparo.

Que en el escrito ampliatorio de reclamación (fojas 14827 a 14829), señala que entre la documentación proporcionada a la Administración durante el procedimiento de fiscalización, consta el detalle de unidades que fueron promocionadas en diciembre de 2012, lo que llevó a la Administración a concluir que por dicha razón el gasto correspondería al ejercicio 2012; sin embargo, se debe considerar la oportunidad en que el ingreso pudo ser medido confiablemente y toda vez que pudo tener acceso al registro contable de la operación observada efectuada por , al ser parte del grupo empresarial al que pertenece, observó que el reconocimiento del ingreso producto del servicio prestado se pudo medir confiablemente recién en el ejercicio 2013, resultando coherente que reconociera el gasto en dicho ejercicio; mientras que en el escrito ampliatorio de apelación (foja 15030), sostiene que la Administración no ha sustentado debidamente que haya obtenido el derecho a cobrar la suma pactada a su representada, por lo que el reparo efectuado carece de sustento y debe ser levantado.

Que por su parte, la Administración sostiene que el gasto corresponde al ejercicio 2012 toda vez que los requisitos de probabilidad y medición fiable del gasto se cumplieron en dicho ejercicio.

Que en el Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° y Anexo N° 5 al Resultado de Requerimiento N° (fojas 9558 y 9863), la Administración reparó el gasto registrado en la cuenta por S/151 718,00, debido a que evidenció que correspondía al periodo de diciembre 2012, por lo que no se devengó en el ejercicio 2013.

Que obra en autos la Factura N° emitida el 27 de mayo de 2013 por , por actividad promocional EGO 250-230 ML 12 por S/151 718,00 más Impuesto General a las Ventas (foja 4338); la Orden de Compra N° de 21 de mayo de 2013 que indica que la "promoción 2 x 1 en shampoo 230 EGO" se realizó en el período comprendido entre diciembre de 2012 a enero de 2013 (foja 4337) y el documento titulado "Recomendación de Plan Promocional Quala - 2013" de 16 de mayo 2013, de cuyo contenido se advierte que la promoción por la compra de 2 shampoo 230 EGO uno gratis, fue implementada en diciembre de 2012 y enero de 2013.

Que adicionalmente, se observa que la recurrente presentó como sustento de la Factura N° el documento que obra a fojas 4332 a 4334, del cual se observa la cantidad de productos comprados entre el 7 al 31 de diciembre de 2012, cuya suma total asciende a 31 707 unidades valorizadas en S/151 718,00, que fueron distribuidos en las ciudades de Lima, Arequipa, Chiclayo, Cusco, Huancayo, Ica, Piura y Trujillo.

Que de la aludida documentación se aprecia que hace referencia a la entrega y/o distribución en calidad de promoción de productos que comercializa la recurrente, efectuado por entre el 7 al 31 de diciembre de 2012, y, en consecuencia, habría devengado en el ejercicio 2012 y no en el ejercicio 2013, como lo consideró la recurrente.

Que al respecto, cabe señalar que de las normas y la jurisprudencia antes glosadas, el concepto de devengado implica que se hayan producido los hechos sustanciales generadores del gasto y que el compromiso no esté sujeto a condición que pueda hacerlo inexistente, siendo que el hecho sustancial generador del gasto se origina en el momento en que se genera la obligación de pagarlo o el derecho a adquirirlo, aun cuando a esa fecha no haya existido el pago efectivo, lo que supone una certeza razonable



Tribunal Fiscal

N° 04616-1-2024

en cuanto a la obligación y a su monto, lo que se verifica en el caso de autos, toda vez que en diciembre de 2012, la recurrente conocía de la campaña promocional y de la distribución de los productos que comercializa realizada a distintas ciudades del país por

Que de lo expuesto se tiene que al haberse verificado que el gasto registrado en el ejercicio 2013, devengó en el ejercicio 2012, no resulta relevante para el presente reparo, la fecha en que se emitió el comprobante de pago ni en la que se realizó el registro contable, sino el ejercicio en el que se devengó el gasto; por lo que de acuerdo con el artículo 57 de la Ley del Impuesto a la Renta, no correspondía que la recurrente dedujera dicho gasto en el ejercicio 2013, en consecuencia, procede mantener el reparo y confirmar la resolución apelada en este extremo.

Que en cuanto a lo sostenido por la recurrente, respecto a que el ingreso vinculado al gasto reparado fue reconocido por su proveedor en el ejercicio 2013; cabe señalar que el presente reparo no está relacionado al reconocimiento de ingresos efectuado por , sino a qué ejercicio se imputa el devengamiento del gasto incurrido efectuado por la recurrente, que es el sujeto fiscalizado, siendo que de acuerdo con el análisis realizado en esta instancia, se verifica que el gasto se devengó en el ejercicio 2012, toda vez que en dicho ejercicio se produjeron los hechos sustanciales generadores del gasto, y el compromiso del mismo no estuvo sujeto a condición que pudiera hacerlo inexistente, no siendo un condicionante para su devengo la fecha en que se emitió o recibió el comprobante de pago, ni la fecha de su registro contable; por lo que lo alegado por la recurrente carece de sustento.

- **Gasto de ejercicios anteriores y gasto duplicado (S/31 840,50)**

Que en el escrito de 16 de diciembre de 2016, signado con el Expediente N° (foja 8912), la recurrente no expone argumento alguno a fin de desvirtuar el reparo.

Que en el escrito ampliatorio de reclamación (fojas 14814 y 14815), señala que el gasto está sustentado y cumple con el principio de causalidad; mientras que en el escrito ampliatorio de apelación (foja 15030), indica que se cumplió el supuesto de excepción previsto en el artículo 57 de la ley del Impuesto a la Renta.

Que la Administración sostiene que de la documentación presentada en fiscalización, se advierte que el servicio de impulso e incentivo para impulsadoras se prestó en el ejercicio 2012, no habiéndose sustentado con documento alguno que dicho servicio se prestó durante el ejercicio 2013 en donde se dedujo.

Que en el Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° y Anexo N° 5 al Resultado de Requerimiento N° (fojas 9558 y 9863), la Administración reparó S/31 840,50 vinculado a la Factura N° , emitida el 22 de febrero de 2013 por , registrado el 19 de febrero de 2013 en la Cuenta , debido a que el gasto correspondía al ejercicio 2012, por lo que no se devengó en el ejercicio 2013.

Que obra en autos la Factura N° emitida el 22 de febrero de 2013 por , por "servicios complementarios de marketing - impulso AASS Lima Provincia - incentivo impulsadoras" por S/30 152,60 más Impuesto General a las Ventas (foja 3745); las Órdenes de Compra N° donde se aprecia que la recurrente solicita a la referida empresa el servicio de impulso para Lima y Trujillo para diciembre de 2012, así como el servicio de incentivo de impulsadoras para noviembre de 2012 (fojas 3742 y 3744); el Pedido de Compra de Servicio N° del que se advierte que éste consigna que el servicio de impulso en Lima y Trujillo comprende actividades de marketing y publicidad (foja 3743).

Que adicionalmente, se observa que la recurrente presentó correos electrónicos de 12, 13 y 14 de febrero de 2013 (fojas 3738 a 3741), con el asunto "O/C 723 - Impulso Dic2012 + Concurso a Impulsadoras Nov2012", cursados entre personal de la recurrente y los coordinadores de la Línea EGO, de cuyo contenido se advierte que tratan sobre la gestión de la Orden de Compra N° , el detalle del impulso y la mecánica del concurso efectuado en noviembre de 2012, así como el monto a pagar por los servicios de impulso en AASS Lima Dic/2002, Impulso en AASS Trujillo - Dic/2012 y pago del concurso por colocación de productos a impulsadoras en AASS-Nov/2012, en donde se solicita la revisión y conformidad para el pago e indica



Tribunal Fiscal

N° 04616-1-2024

que dichos montos fueron provisionados en diciembre de 2012 y que se pediría el extorno en dicho mes.

Que a su vez se tiene el documento denominado "concurso impulsadoras", la relación de impulsadoras, las tiendas donde se realizó el marketing y la publicidad y los días efectivamente trabajados por cada impulsadora, que acreditan que los servicios complementarios de marketing a favor de la recurrente realizada por impulsadoras, se dieron entre el 1 al 31 de diciembre de 2012.

Que de la documentación referida se aprecia que la recurrente tenía conocimiento del referido gasto con anterioridad al ejercicio 2013, no advirtiéndose que hubiera cumplido con acreditar documentariamente el requisito referido a que, debido a razones ajenas a ella, no fue posible conocer un gasto de la tercera categoría oportunamente ni acreditó que en el ejercicio 2013 se habría producido los hechos sustanciales generadores del gasto, para que sea deducido en dicho ejercicio.

Que estando a lo expuesto, toda vez que el gasto observado corresponde a operaciones que se efectuaron en el ejercicio 2012, lo que no ha sido desvirtuado por la recurrente, no correspondía aceptar su deducción en el ejercicio 2013, salvo que la recurrente hubiese acreditado encontrarse en el supuesto de excepción previsto en el artículo 57 de la Ley del Impuesto a la Renta, es decir, que debido a razones ajenas a ella no le hubiera sido posible conocer dichos gastos oportunamente, lo que no ha sido acreditado, por lo que el reparo efectuado por la Administración se encuentra arreglado a ley, correspondiendo mantenerlo.

Que en relación a lo señalado por la recurrente respecto a que de acuerdo con los registros contables presentados (Vouchers Contables N° y por S/30 152,60 y S/31 840,50, respectivamente), se trataría de operaciones distintas; cabe indicar que de lo actuado se aprecia que mediante los Requerimientos N° (fojas 9624, 9625, 9894 y 9897), la Administración solicitó a la recurrente que acreditara la causalidad del gasto registrado en la Cuenta mediante el Voucher Contable N° por concepto de los servicios de impulsadoras AASS Lima Trujillo por S/30 152,60 y, si bien en el Anexo N° 1.6 de la Resolución de Determinación N° emitida por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2013 se consigna S/31 840,50 como monto de reparo y no S/30 152,60, ello constituye un error material que fue corregido por la Administración al resolver la reclamación, toda vez que modificó el monto del reparo de S/31 840,50 a S/30 152,60, por tanto, el reparo formulado no corresponde al gasto registrado en el Voucher Contable N° por S/31 840,50 como lo alega la recurrente, no resultando atendible su alegato al respecto.

6.2. Gastos de país de baja o nula imposición - Paraíso Fiscal (S/6 189,56)

Que en el escrito del 16 de diciembre de 2016, signado con el Expediente N° (foja 8912), la recurrente no expone argumento alguno a fin de desvirtuar el reparo.

Que en el escrito ampliatorio de reclamación (fojas 14813 y 14814), señala que el importe reparado fue adicionado a efecto de determinar la renta neta imponible, acreditándose que el efecto en gastos a nivel de estado de resultados fue cero; mientras que en el escrito ampliatorio de apelación (fojas 15028 a 15036), no expone argumento alguno a fin de desvirtuar el reparo.

Que por su parte, la Administración sostiene que el gasto reparado fue realizado por la recurrente a favor de una empresa residente en un país y territorio considerado de baja o nula imposición como es Panamá.

Que en el Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° y Anexo N° 5 al Resultado de Requerimiento N° (fojas 9558 y 9863), la Administración observó el gasto realizado con , por S/6 189,56,00 por provenir de un territorio de baja o nula imposición.

Que el inciso m)²¹ del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta, establece que no son deducibles para la determinación de la renta imponible de tercera categoría los gastos, incluyendo la pérdida de capital, provenientes de operaciones efectuadas con sujetos que califiquen en alguno de los siguientes supuestos: 1) sean residentes de países o territorios de baja o nula imposición; 2) sean establecimientos permanentes

²¹ Antes de la modificación prevista por el artículo 3 del Decreto Legislativo N° 1381, publicado el 24 agosto de 2018, vigente desde el 1 de enero de 2019.