



Tribunal Fiscal

N° 02893-12-2025

señalando como base legal el artículo 20°, el inciso i) del artículo 37°, los artículos 38°, 39°, 40°, 41°, el inciso c) y e) del artículo 44° y el artículo 57° de la Ley del Impuesto a la Renta, el inciso a) del artículo 11°, el numeral 5 del inciso f) del artículo 21°, el inciso p) del artículo 21°, los incisos a), b) y c) del artículo 22° del reglamento de dicha ley, el artículo 76° del Código Tributario, entre otros.

Reparo por iniciar la depreciación de activos fijos sin acreditar la generación de la renta

Que la Administración indica que la documentación presentada por la recurrente sustenta la venta de los vehículos, así como el traslado hacia sus instalaciones de uno de dichos vehículos y de un vehículo cuya factura de venta no fue presentada; sin embargo, no acredita la utilización de los bienes en actividades generadoras de renta gravada.

Que la recurrente sostiene que la Administración no meritó la documentación ofrecida, tales como las facturas, guías de remisión y cuadernos de vigilancia, de los vehículos reconocidos como activos y sobre los cuales se aplicó la correspondiente depreciación.

Que de acuerdo con el inciso f) del artículo 37° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF, 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, en consecuencia son deducibles, entre otras, las depreciaciones por desgaste u obsolescencia de los bienes de activo fijo.

Que el artículo 38° de la aludida ley, preceptúa que 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.

Que el artículo 39° de dicha ley, modificado por Ley N° 29342, dispone que los edificios y construcciones se depreciarán a razón del 5% anual; en tanto que el artículo 40° prevé que los demás bienes, afectados a la producción de rentas gravadas se depreciarán aplicando, sobre su valor, el porcentaje, que al efecto establezca el reglamento, precisándose que en ningún caso se podría autorizar porcentajes de depreciación mayores a los contemplados en dicho reglamento².

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

Que en las Resoluciones N° 12408-8-2015 y 05349-3-2005, entre otras, este Tribunal ha establecido que la Ley del Impuesto a la Renta admite de manera general la deducción de la depreciación de los bienes del activo fijo, en tanto que los mismos sean utilizados en la actividad generadora de rentas gravadas.

Que en las Resoluciones N° 07651-1-2005, 08258-5-2019, 06494-4-2021 y 09830-8-2023, entre otras, se ha indicado que la Administración, a efecto de determinar la depreciación de los activos fijos, debe sustentar la fecha correspondiente al momento en el que el bien empezó a utilizarse en la generación de rentas gravadas, sin considerar como referencia la fecha de adquisición del bien.

Que mediante Requerimiento N° a foja 154, la Administración solicitó a la recurrente que presentara escrito y documentación sustentando el inicio de la generación de rentas gravadas de cada uno de los activos fijos, según lo dispuesto en el inciso c) del artículo 22° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, para lo cual, en el caso de los vehículos automotores, debía adjuntar la documentación que sustentara el inicio de las actividades a favor de la empresa, tales como órdenes de servicios, controles de vigilancia de salida, reporte de trabajo por el área respectiva, los comprobantes de pago de la facturación de servicios de agua, entre otros documentos que estimara pertinente.

² De acuerdo con las tasas previstas en el inciso b) del artículo 22° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta.



Tribunal Fiscal

N° 02893-12-2025

Nombre	Cod. Activo	Descripción	Fecha de Ingreso	%
334101 - Vehículos Motorizados - Costo	020041		24/12/2019	20
334101 - Vehículos Motorizados - Costo	020042		24/12/2019	20
334101 - Vehículos Motorizados - Costo	019897		7/11/2019	20
334101 - Vehículos Motorizados - Costo	019898		7/11/2019	20
334101 - Vehículos Motorizados - Costo	019899		7/11/2019	20
334101 - Vehículos Motorizados - Costo	019900		7/11/2019	20

Que en respuesta al citado requerimiento, la recurrente presentó el Oficio N° (fojas 210 a 215), en el que alegó que adjuntaba el informe de la Oficina de Control Patrimonial (Informe N° que acompañaba información que mostraba el funcionamiento y uso de los activos antes indicados, precisando que al tratarse de una empresa estatal, que brinda los servicios de saneamiento a una población de más de 300 mil usuarios, requería de mucha maquinaria; presentando copias del cuaderno de vigilancia, Órdenes de Compra N° Facturas Electrónicas N° Guías de remisión - Remitente N° , Adenda del Contrato N° vouchers de asientos contables y requerimientos de compra.

Que en el Resultado del Requerimiento N° , a fojas 418 a 427, la Administración indicó que la recurrente no cumplió con adjuntar los documentos que acreditaran el momento en que se empezaron a usar los 6 vehículos Hidrojet en la generación de la renta gravada a favor de la recurrente, por lo que no cumplió con acreditar el inicio de las actividades de tales vehículos en la generación de rentas gravadas en el ejercicio 2019.

Que de lo expuesto se tiene que la materia en controversia es el inicio del cálculo de la depreciación de los referidos vehículos, siendo que a efecto de acreditarlo la recurrente presentó como pruebas lo siguiente:

- Cuaderno de vigilancia, elaborado por la Empresa de Seguridad y Vigilancia Armada en el que se aprecia el ingreso y salida, entre otros, de las unidades con Placas N° ' y los días 1 de julio, 28 de setiembre y 1 de octubre de 2020.
- Órdenes de Compra N° de 15 y 16 de julio de 2019, elaboradas por la recurrente, que hacen referencia a la Adenda del Contrato N° - Proceso LP - Ampliación (Hidrojets 6x4) y Mejoramiento de los servicios operativos en la EPS SEDAPAR (Gerencia de Operaciones), en las que se requiere el suministro al proveedor de 1 unidad de vehículo motorizado - equipo Hidrojet en vehículo portante 4x2, y 3 unidades de vehículos motorizados - equipo Hidrojet en vehículo portante 6x4, respectivamente.
- Registro de vouchers de asientos contables de 8 y 11 de noviembre y 19 de diciembre de 2019, que hacen referencia a las Facturas N° y, Registro de Activos Fijos.
- Facturas Electrónicas N° de 9 de diciembre de 2019, emitidas por el proveedor por la adquisición por parte de la recurrente de 1 camión Hidrojet Aquatech, Modelo B10-1300, vehículo portante 6x4 y 1 camión Hidrojet Aquatech, Modelo B5-POL, vehículo portante tracción 4x2.
- Guías de Remisión N° de 9 de diciembre de 2019, que hacen referencia a las Facturas N° y consignan sellos de almacén de fecha 13 de diciembre de 2019.
- Adenda al Contrato de 8 de julio de 2019, suscrita entre la recurrente y integrada por con el objeto de modificar el plazo de entre establecido en la cláusula quinta del Contrato 034-2019, de ser la primera entrega de 5 Hidrojet 6x4 Aquatech y la segunda entrega de 1 Hidrojet 4x2 Aquatech a los 210 días calendario, contado a partir del día siguiente de suscrito dicho contrato a ser la primera entrega de 4 Hidrojet 6x4 Aquatech y la segunda entrega de 1 Hidrojet 6x4 Aquatech y 1 Hidrojet 4x2 Aquatech a 168 y 210 días calendario, contado a partir del día siguiente de suscrito dicho contrato, respectivamente.



Tribunal Fiscal

N° 02893-12-2025

- Requerimientos N° elaborados por la recurrente, con los que sus áreas coordinaron con el área de compras la adquisición de 4 vehículos motorizados - equipo Hidrojet en vehículo portante 6x4.

Que ahora bien, de la evaluación de la documentación presentada por la recurrente no es posible advertir que los mencionados vehículos estuvieron en uso en el ejercicio 2019, siendo que el cuaderno de vigilancia consigna las ocurrencias acaecidas en diversas fechas del año 2020, asimismo, los Registros de Activos Fijos y de los vouchers de los asientos contables únicamente acreditan la incorporación de bienes en la contabilidad, mas no la utilización de los mismos en el ejercicio 2019, y la demás documentación proporcionada solo acredita la adquisición de diversos vehículos motorizados por parte de la recurrente. Asimismo, contrariamente a lo afirmado por la recurrente, se aprecia que la Administración evaluó la documentación presentada por ella, por lo que lo alegado al respecto carece de sustento. En ese sentido, el reparo materia de análisis se encuentra arreglado a ley, por lo que corresponde confirmar la resolución apelada en este extremo.

Reparo por devengamiento por los pagos efectuados a la Contraloría General de la República

Que la Administración arguye que el gasto se encuentra supeditado a un resultado que sería el dictamen o informe corto, a ser entregado en el año 2020, por lo que los pagos efectuados a la Contraloría General de la República, por concepto de retribución económica, incluido IGV, por la designación de sociedad de autorías y el derecho de designación o supervisión de auditoría externa - período 2019, devengaron en el ejercicio 2020.

Que la recurrente manifiesta que el reembolso fue efectuado en cumplimiento de la Ley N° 30742, que dispuso que las empresas de saneamiento debían asumir el costo de la designación de las sociedades de auditoría, por lo que siendo un desembolso correspondía devengarse al momento del pago, no existiendo una prestación contratada por su parte, sino el pago de una obligación establecida por mandato de ley.

Que de acuerdo con el artículo 57° de citada la Ley del Impuesto a la Renta, modificado por Decreto Legislativo N° 1425, a los efectos de dicha ley, el ejercicio gravable comienza el 1 de enero de cada año y finaliza el 31 de diciembre, debiendo coincidir en todos los casos el ejercicio comercial con el ejercicio gravable, sin excepción; además, se indica en su inciso a) que las rentas de la tercera categoría y los gastos se consideraran producidos y se imputarán en el ejercicio comercial en que se devenguen, entendiéndose, para dicho efecto, que los ingresos se devengan cuando se han producido los hechos sustanciales para su generación, siempre que el derecho a obtenerlos no esté sujeto a una condición suspensiva, independientemente de la oportunidad en que se cobren y aun cuando no se hubieren fijado los términos precisos para su pago.

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

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

Que en ese sentido, al tratarse de una definición contable, es pertinente recurrir a la explicación establecida en el Marco Conceptual de las Normas Internacionales de Contabilidad³ (NIC), en cuyo párrafo 22 señala que para permitir que los estados financieros cumplan sus objetivos, se les prepara sobre la base del devengo, por lo que 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 por tanto, en las Resoluciones N° 02812-2-2006 y 09314-8-2016, entre otras, se ha dispuesto que 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.

³ Oficializado mediante Resolución del Consejo Normativo de Contabilidad N° 005-94-EF/93.01.



Tribunal Fiscal

N° 02893-12-2025

Que mediante Requerimiento N° a foja 244, la Administración requirió a la recurrente que presentara por escrito la base legal y documentación que sustentara las observaciones por concepto de 50% de retribución económica, incluido IGV, por la designación de sociedad de autorías y el 6% de derecho de designación o supervisión de auditoría externa - período 2019, que correspondía al reparo al gasto, debido a que las operaciones no devengaron al 31 de diciembre de 2019 y afectaron indebidamente la renta neta de tercera categoría del Impuesto a la Renta del ejercicio 2019. Asimismo, solicitó que adjuntara los comprobantes de pago, contrato y demás documentación de tales desembolsos.

Que en respuesta al aludido requerimiento, la recurrente presentó el Oficio N° (fojas 266 a 272), en el que argumentó que es una empresa pública, propiedad de 8 municipalidades provinciales de la región Arequipa y, en consecuencia, está en el ámbito de la Contraloría General de la República, precisando que, en ese contexto, mediante Ley N° 30742 - Ley de Fortalecimiento de la Contraloría General de la República y del Sistema Nacional de Control, que modificó el artículo 20° de la Ley N° 27785 - Ley Orgánica del Sistema Nacional de Control y de la Contraloría General de la República, dispuso que la designación de las sociedades de auditoría es previo concurso público de méritos y son contratados por la Contraloría General de la República, motivo por el cual las entidades públicas, entre ellas, las empresas prestadoras de servicios de saneamiento, deben efectuar transferencias de recursos, con cargo a sus presupuestos institucionales a favor de la Contraloría General de la República para cubrir los gastos que se deriven de la contratación de las sociedades de auditoría. Añadió que en cumplimiento al mandato legal, la Contraloría le hizo llegar el Oficio N° de 6 de noviembre de 2019, en el que explica la normativa y requiere que en el plazo perentorio de 15 días efectúe la transferencia del 50% de retribución económica (incluido IGV) del período auditado 2019 y el 6% de derecho de designación o supervisión de sociedades de auditoría; y, en cumplimiento a la normativa establecida y siendo la transferencia de recursos a la Contraloría definitiva, esto es, sin retorno posible, es con tal hecho (la transferencia de recursos) que se configura el devengado del gasto en su contabilidad, que no está contratando un servicio de auditoría, sino que está pagando el concepto denominado "retribución económica", establecido en la Ley N° 30742, siendo la Contraloría quien asume el control y la obligación de vigilar que la sociedad de auditoría, por ellos designada, cumpla su labor de auditoría y sustente con los dictámenes resultantes la consolidación de la Cuenta General de la República. Asimismo, presenta copia de los voucher de pago por retribución económica y por derecho de designación y supervisión de las sociedades de auditoría; y manifiesta, que considera que el devengado del gasto está correctamente imputado, ya que la responsabilidad de la contratación, así como el control y la recepción directa del resultado de auditoría ha sido trasladado a la Contraloría General de la República por mandato de la Ley N° 30742.

Que en el Resultado del Requerimiento N° , a fojas 556 a 560, la Administración mantuvo el reparo vinculado al pago del 50% del servicio de auditoría de los Estados Financieros del ejercicio 2019, por corresponder a los servicios de auditoría que realizaría la entidad seleccionada por la Contraloría General de la República de la información económica, financiera y de gestión del ejercicio 2019; y, en el caso del pago del 6% como derecho de designación o supervisión de la sociedad auditoría, al corresponder a los derechos del proceso de designación y contratación de las sociedades de auditoría, el seguimiento y evaluación de informes, las responsabilidades, así como su registro, que es regulado y realizado por la Contraloría General de la República; situaciones que culminarían después de la entrega del dictamen o informe corto y posterior registro que realice la Contraloría General de la República.

Que ahora bien, el artículo 20° de la Ley N° 27785, Ley Orgánica del Sistema Nacional de Control y de la Contraloría General de la República, modificado por la Ley N° 30742, preceptúa que las sociedades de auditoría, para efectos de esta ley, son las personas jurídicas calificadas e independientes en la realización de labores de control posterior externo, que son designadas previo concurso público de méritos, y contratadas por la Contraloría General de la República para examinar las actividades y operaciones de las entidades, opinar sobre la razonabilidad de sus estados financieros, así como evaluar la gestión, captación y uso de los recursos asignados a las mismas. Añade que las entidades del Gobierno Nacional, los gobiernos regionales y los gobiernos locales quedan autorizados para realizar transferencias financieras con cargo a su presupuesto institucional a favor de la Contraloría General de la República para cubrir los gastos que se deriven de la contratación de las sociedades de auditoría, previa solicitud de la Contraloría General de la República, bajo exclusiva responsabilidad del titular del pliego así como del jefe de la oficina de administración y del jefe de la oficina de presupuesto o las que hagan sus veces en el pliego. Asimismo,



Tribunal Fiscal

N° 02893-12-2025

establece que las transferencias financieras se aprueban mediante resolución del titular del pliego en el caso del Gobierno Nacional, o por acuerdo de consejo regional o concejo municipal en el caso de los gobiernos regionales o gobiernos locales, respectivamente, requiriéndose en todos los casos el informe previo favorable de la oficina de presupuesto o la que haga sus veces en la entidad. La resolución del titular del pliego y el acuerdo de consejo regional se publican en el Diario Oficial "El Peruano" y el acuerdo del concejo municipal se publica en su página web. Añade, que el proceso de designación y contratación de las sociedades de auditoría, el seguimiento y evaluación de informes, las responsabilidades, así como su registro, es regulado por la Contraloría General.

Que la Nonagésima Disposición Complementaria Final de la Ley N° 30879 - Ley de Presupuesto del Sector Público para el año fiscal 2019, señaló que se considerase a las empresas públicas en el ámbito del Fondo Nacional de Financiamiento de la Actividad Empresarial del Estado (FONAFE), empresas prestadoras de servicio de saneamiento y otras entidades sujetas al Sistema Nacional de Control distintas a las entidades del Gobierno Nacional, los Gobiernos Regionales y los Gobiernos Locales, en lo dispuesto en el artículo 20° de la Ley N° 27785, Ley Orgánica del Sistema Nacional de Control y de la Contraloría General de la República.

Que en el Oficio N° 1 de 6 de noviembre de 2019, remitido por la Contraloría General de la República a la recurrente, indicó que en atención de las normas antes citadas, mediante Resolución de Contraloría N° 369-2019-CG de 22 de octubre de 2019, aprobó el tarifario para dicho período, que establece el monto de la retribución económica, incluido el Impuesto General a las Ventas, y el derecho de designación y supervisión de las sociedades de auditoría; y, al tener programado iniciar en dicho año las convocatorias públicas de méritos para la designación de sociedades de auditoría para las entidades incluidas en el tarifario, aprobado para el período auditado 2019, por lo que le solicitó que, en un plazo máximo de 15 días de recibido el oficio, procediera a efectuar la transferencia de recursos por los importes de S/ 64 134,00 por el 50% de la retribución económica (incluido IGV) y S/ 13 044,20 por 6% por derecho de designación o supervisión.

Que de lo expuesto, se aprecia que el desembolso realizado por la recurrente a la Contraloría General de la República, según se aprecia de los voucher de pago por retribución económica y por derecho de designación y supervisión de las sociedades de auditoría presentados por la recurrente⁴, se efectuó para cubrir los gastos que se deriven de la contratación de las sociedades de auditoría, en su calidad de empresa prestadora de servicio de saneamiento, según lo dispuesto por el artículo 20° de la Ley N° 27785 y la Nonagésima Disposición Complementaria Final de la Ley N° 30879, por lo que correspondía que dicho gasto se devengara en el ejercicio 2019, ya que en ese momento se generó la obligación de la recurrente de pago. En ese sentido, el reparo materia de análisis no se encuentra arreglado a ley, por lo que corresponde levantarlo y revocar la apelada en este extremo.

Reparo por provisión de cobranza dudosa sin sustento

Que la Administración afirma que la recurrente no cumplió con presentar documentación que demostrara el carácter de deuda incobrable o no al momento en que se efectuó la provisión contable, ni que la deuda se encontraba vencida, así como la existencia de dificultades financieras del deudor que hagan previsible el riesgo de incobrabilidad.

Que la recurrente alega que la Administración desconoció la provisión efectuada considerando únicamente la política de provisión de deudas de la empresa, sin analizar si se dio cumplimiento a los requisitos establecidos en el inciso f) del artículo 21° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, no habiendo expuesto las razones jurídicas y normativas que lo justifican, siendo que dicha decisión debe ampararse de forma precisa y sustentada en la correspondiente norma.

Que conforme con el primer párrafo del inciso i) del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta, a fin de establecer la renta neta de tercera categoría son deducibles los castigos por deudas incobrables y las provisiones equitativas por el mismo concepto, siempre que se determinen las cuentas a las que corresponden.

Que el inciso f) del artículo 21° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, modificado por Decreto Supremo N° 134-2004-EF, prevé que para efectuar la provisión para cuentas de cobranza dudosa a que se refiere el inciso i) del artículo 37° de la ley, se deberá tener en cuenta las siguientes reglas:

⁴ Lo que ha sido reconocido por la Administración.