Ministerio de Economía y Finanzas
Firmado Digitalmente por DIAZ TENORIO Diego Arturo FAU 20131370645 soft
Fecha: 05/07/2023 08:34:15 COT
Motivo: En señal de conformidad

Tribunal Fiscal

Nº 05199-9-2023

EXPEDIENTE Nº : 20346-2014
INTERESADO :
ASUNTO : Impuesto a la Renta y Multa
PROCEDENCIA : Lima
FECHA : Lima, 28 de junio de 2023

VISTA la apelación interpuesta por , con Registro Único de Contribuyente (RUC) N° , contra la Resolución de Intendencia N° de 31 de octubre de 2014, emitida por la Intendencia de Principales Contribuyentes Nacionales de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria – SUNAT, en el extremo que declaró infundada la reclamación formulada contra las Resoluciones de Determinación N° a , giradas por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2011 y los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2011, y la Resolución de Multa Nº , emitida por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario[1].

CONSIDERANDO:

Que la recurrente sostiene que los gastos de viaje cumplen con el principio de causalidad y se encuentran sustentados, y que no solo existen comprobantes de pago que respaldan la existencia de desembolsos de dinero, sino también documentos que permiten evidenciar el procedimiento interno que preestableció a fin de regular dichos desembolsos, siendo que su negocio consiste en la construcción e instalación de sitios integrales para telefonía celular, incluyendo adecuaciones a sitios existentes, y mantenimiento preventivo y correctivo, construcción de red híbrida de fibra óptica y cable coaxial (HFC), entre otros. Agrega que muchos de los proyectos que tiene encargados se realizan en diversas provincias del país, por lo que es necesario que traslade personal y que los trabajadores presentan un formato con los comprobantes de pago que sustentan tales gastos. Invoca las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 01015-4-1999 y 01601-3-2010.

Que agrega que la Administración no merituó correctamente los medios probatorios que entregó y que desconocer los mencionados formatos sería arbitrario, siendo que si bien diversos conceptos reparados se sustentan en boletas de venta, las cuales son cargadas a la cuenta de gastos, estas se adicionan en la determinación del Impuesto a la Renta, por lo que el reparo debe desestimarse respecto de dichos conceptos. Explica que los viajes realizados por capacitación, además de los pasajes, pueden verificarse con los certificados emitidos por las conferencias realizadas, y que dichos viajes están estrictamente relacionados con ella, pues el viaje a Colombia tenía como fin capacitarse para obtener la certificación ISO, y el de México instruir sobre la utilización de un software de gestión que utiliza. Asimismo, indica en cuanto a los viajes realizados por los familiares de su personal, que algunos de los trabajadores son extranjeros y, de acuerdo con su contrato, asume el viaje de su trabajador y familiares en vacaciones. Cita la Resolución del Tribunal Fiscal N° 06520-3-2010.

Que alega que los gastos diversos por asesoría cumplen con el principio de causalidad y fueron debidamente acreditados, y que el reparo asciende a S/ 66 006,65 y no a S/ 80 253,00, y cita las Resoluciones N° 02470-10-2011, 02164-3-2010 y 06769-5-2003. Indica que es errado que la Administración repare el servicio de asesoría legal prestado por . por no haber adjuntado sentencia, pues los procesos materia de dichos servicios aún no han concluido, por lo que es imposible mostrar una sentencia que no

[1] Cabe precisar que mediante la citada Resolución de Intendencia N° , la Administración levantó parcialmente los reparos por gastos de asesoría (de S/ 80 253,00 a S/ 66 006,65) y gastos varios por provisiones, gastos de ejercicios anteriores y sin sustento (de S/ 2 986 765,00 a S/ 2 914 286,41), motivo por el cual reliquidó el importe contenido en la citada resolución de determinación y resolución de multa (folios 1342 y 1343/vuelta).

Ministerio de Economía y Finanzas
Firmado Digitalmente por QUEUÑA DÍAZ Raul Nicolas FAU 20131370645 soft
Fecha: 05/07/2023 09:49:32 COT
Motivo: Soy el autor del documento

Ministerio de Economía y Finanzas
Firmado Digitalmente por VILLANUEVA ARIAS Ursula Isabel FAU 20131370645 soft
Fecha: 05/07/2023 10:16:46 COT
Motivo: Soy el autor del documento

Ministerio de Economía y Finanzas
Firmado Digitalmente por BARRERA VASQUEZ Sarita Emperatriz FAU 20131370645 soft
Fecha: 05/07/2023 10:20:05 COT
Motivo: Soy el autor del documento

evaluación conjunta de la documentación proporcionada por la recurrente, de cuyo análisis no pudo establecerse la fehaciencia de los servicios que habrían prestado los mencionados proveedores, y no a la falta de informes o reportes, que la recurrente alega, por lo que tal argumento carece de sustento.

Que en relación con lo señalado por la recurrente respecto a que la Administración debió solicitar información específica, a efectos de acreditar el servicio prestado por , de haberlo considerado pertinente; cabe indicar que conforme se advierte del Requerimiento N° , emitido en el curso del procedimiento de fiscalización antes detallado, la Administración requirió a la recurrente expresamente que acreditara que los gastos contabilizados, entre otros, por el referido servicio, se trataban de gastos necesarios para producir y mantener la fuente generadora de renta gravada, precisando que para tal efecto debía explicar por escrito, indicando la base legal respectiva, y adjuntar documentación tal como contratos, documentos probatorios específicos emitidos en su oportunidad, registro contable, cancelaciones, estados de cuenta bancarios, trabajos realizados, informes, planillas, liquidación de beneficios, actas u otros, que acreditaran la fehaciencia, destino y beneficiario de los mencionados gastos. En ese sentido, en línea con lo señalado precedentemente, correspondía a la recurrente proporcionar todos los medios probatorios que permitiesen verificar dicha fehaciencia y, consecuentemente, la procedencia de su deducción para la determinación del Impuesto a la Renta, por cuanto la carga de la prueba corresponde a quien afirma los hechos que configuran su pretensión, siendo además que aquella se encontraba en mejor posición para brindar la documentación de sustento sobre la prestación del anotado servicio.

Que ahora bien, al haberse levantado parcialmente el presente reparo, conforme al análisis efectuado precedentemente, corresponde que la Administración reliquide el mismo, en los términos antes indicados.

3. Gastos varios por provisiones, gastos de ejercicios anteriores y gastos sin sustento

Que del punto 3 del Anexo N° 6 de la resolución de determinación impugnada (folios 1270 a 1273), se advierte que la Administración reparó el importe de S/ 2 914 286,41[6], contabilizado como gasto, toda vez que correspondían a gastos varios por provisiones, gastos de ejercicios anteriores y gastos sin sustento, consignando como base legal, entre otros, los artículos 37 y 57 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que mediante el punto 4 del Anexo N° 1 al Requerimiento N° (folios 828 y 829), la Administración, a fin de verificar los cargos realizados en las cuentas de gastos por un total de S/ 19 017 453,00, detalladas en el Anexo N° 2 del mencionado requerimiento (folios 824 a 826), solicitó a la recurrente que exhibiera los comprobantes de pago y acreditara que se trataban de gastos necesarios para producir y mantener la fuente generadora de renta gravada, para lo cual debía explicar por escrito y sustentar documentariamente la realización, naturaleza, necesidad, destino y beneficiario de dichos gastos, consignando como base legal, entre otros, el primer párrafo del artículo 37, el inciso j) del artículo 44 y el artículo 57 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que en el punto 4 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° (folios 817 a 819), la Administración dejó constancia de la documentación presentada por la recurrente y señaló que esta no presentó documentación que acreditara la fehaciencia de los gastos contabilizados en las cuentas detalladas en el Anexo N° 2 del mencionado resultado (folios 808 a 815), así como tampoco el destino y el beneficiario de dichos gastos, y que la recurrente se limitó a exhibir el comprobante de pago, lo que no resultaba suficiente para acreditar que correspondía a un servicio efectivamente prestado y permitir su deducción. Agregó que la recurrente no cumplió con exhibir la totalidad de los comprobantes de pago, siendo que de acuerdo con el inciso j) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta y el inciso b) del artículo 25 de su reglamento, no procedía la deducción de tales gastos. En ese sentido, procedió a observar los mencionados gastos, por el importe de S/ 19 017 453,00.

Que posteriormente, a través del punto 4 del Anexo N° 02 del Requerimiento N° (folio 761), emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario, la Administración comunicó a la recurrente las conclusiones del procedimiento de fiscalización, entre ellas, la observación antes señalada, a efectos de que presentara su descargo correspondiente.

Que en respuesta a lo solicitado, la recurrente presentó un escrito de 4 de diciembre de 2013 (folios 737 y 738), en el que señaló que el importe de S/ 12 824 888,95 se encontraba vinculado con las sub contrataciones

[6] Cabe indicar que, si bien el importe del reparo fue de S/ 2 986 765,00, mediante la resolución apelada la Administración levantó parcialmente dicho reparo, por lo que el importe impugnado en esta instancia asciende a S/ 2 914 286,41 (folio 1346).

que realizaba, a efectos de ejecutar los servicios por los que fue contratada; así, por ejemplo, para la instalación de televisión digital contó con los proveedores Comunicaciones , , entre otros, para el mantenimiento de red dorsal tenía a y , y para la construcción de radio bases contó con , , , entre otros. Agregó que del importe de S/ 6 026 726,07, que S/ 30 000,00 fueron duplicados, pues se encontraban en la observación por gastos por asesorías, y que el importe de S/ 6 026 726,07 obedecía a provisiones contables de costos vinculados con sus proyectos o unidades de negocio y ajustes de inventarios, siendo que el monto de S/ 3 193 000,00 fue reversado, neutralizando dichas provisiones, cuyos asientos de diario adjuntaba; y, además, la suma de S/ 523 142,74 correspondía a ajustes a los inventarios que fueron adicionados en su determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2011, bajo el concepto "Mermas de Inventario" por S/ 587 357,00, cuya composición adjuntaba. Precisó que el saldo correspondía al costo de ventas de su rubro Radio Bases, pues obedecía a equipos que eran utilizados y descargados de sus inventarios.

Que en el punto 4 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° (folios 750 a 754), la Administración dejó constancia del escrito y la documentación presentada por la recurrente, y señaló lo siguiente:

a) La recurrente cargó en la Cuenta 63800100 - Servicios de Contratistas, el gasto por las Facturas N° , , y , que correspondían a servicios realizados en diciembre de 2010, por lo que procedió a observar dicho gasto, al haber sido prestados en el ejercicio anterior.
b) La recurrente registró gastos en la Cuenta 65610100 - Suministro de Obra, sin embargo, se limitó a presentar un cuadro denominado "Avance financiero mensual de obra del mes de enero y diciembre" y no presentó documentación sustentatoria del cargo a gastos por las provisiones de los importes que fueron requeridos.
c) La recurrente cargó a gastos y no presentó documentación sustentatoria.

Que agregó que la recurrente no acreditó la efectiva prestación de los servicios que habría recibido, así como tampoco la vinculación de estos con la generación de la renta gravada, pues se limitó a exhibir el comprobante de pago, en algunos casos, y en otros nada, lo que no resultaba suficiente para sustentar los gastos detallados en el Anexo N° 4 del mencionado resultado (folios 741 y 742), por el importe de S/ 2 986 765,00, por lo que procedió a observarlos.

Cuenta 63800100 - Servicios de Contratistas (Gastos de ejercicios anteriores)

Que del Anexo Nº 4 al Resultado del Requerimiento N° (folio 742) y según lo establecido por la Administración en la resolución apelada[7] (folios 1346 a 1348/vuelta) el reparo en este extremo se mantuvo por el importe de S/ 525 365,86 y se compone de la siguiente manera:

Factura	Fecha	Proveedor	Descripción	Monto S/
	04/01/2011		Mantenimiento preventivo, correctivo y definitivo Red troncal sur de fibra óptica correspondiente al mes de diciembre	129 283,89
	04/01/2011		Mantenimiento preventivo, correctivo y definitivo Red troncal norte de fibra óptica correspondiente al mes de diciembre	99 514,74
	11/01/2011		Obra instalación DTH diciembre 2010 – Cuadrilla instalación DTH mensual	223 200,00
	10/01/2011		Mantenimiento F.O. Red Dorsal Norte Base: Olmos – Máncora De: Chiclayo – Aguas Verdes correspondiente al mes de diciembre de 2010	73 367,23
			Total S/	**525 365,86**

Que de acuerdo con el inciso a) del artículo 57 de la Ley del Impuesto a la Renta, las rentas de la tercera categoría se considerarán producidas en el ejercicio comercial en que se devenguen, precisando que dicha norma será de aplicación analógica para la imputación de los gastos. El último párrafo del citado artículo

[7] Mediante la cual se modificó el importe del reparo en este extremo de S/ 597 844,43 a S/ 525 365,86.

señala 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 los gastos sean provisionados contablemente y pagados íntegramente antes de su cierre.

Que teniendo en consideración que el artículo 57 de la Ley del Impuesto a la Renta, aplicable al caso de autos, no define el principio del devengado, resulta necesario definir este concepto.

Que en reiterados pronunciamientos de este Tribunal, se ha indicado que toda vez que la norma citada no define el principio del devengado, resulta necesario definir qué debe entenderse por "devengado" y de ello depende determinar cuándo, o en qué momento, es apropiado reconocer los ingresos o gastos.

Que este Tribunal en la Resolución N° 03557-2-2004, 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 este Tribunal en las Resoluciones Nº 02812-2-2006 y 22298-3-2012, entre otras[8], ha interpretado que el concepto de devengado implica 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 a su vez, este Tribunal en la Resolución N° 13866-3-2010 ha señalado que son deducibles en un ejercicio, los gastos por servicios prestados durante dicho período de tiempo siempre que exista certeza sobre la obligación de pago y su cuantía y no hay sujeción alguna que impida o difiera su concreción, incluso si los comprobantes de pago que los sustentan se emitieron en ejercicio posterior.

Que en cuanto a la deducción de un servicio recibido, cabe señalar que este Tribunal en la Resolución N° 5276-5-2006, entre otras, ha señalado que cuando un servicio no puede ser utilizado hasta el momento en el que se encuentre culminado, no cabe vincular o correlacionar el gasto con los ingresos generados en un ejercicio distinto, por lo que en aplicación del principio del devengado, el gasto incurrido por dicho servicio debe ser reconocido en el ejercicio en que el cliente tiene la posibilidad de emplearlo para los fines por el cual fue solicitado.

Que Enrique Reig[9] señala que *"el ingreso devengado es todo aquél sobre el cual se ha adquirido el derecho de percibirlo por haberse producido los hechos necesarios para que se genere. Correlativamente en cuanto a 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"*. Precisa que el concepto de devengado reúne las siguientes características: a) requiere que se hayan producido los hechos sustanciales generadores de rédito o gasto; b) requiere que el derecho de ingreso o compromiso no esté sujeto a condición que pueda hacerlo inexistente; c) no requiere actual exigibilidad o determinación o fijación en término preciso para el pago, ya que puede ser obligación a plazo y de monto no determinado.

Que de lo actuado durante el procedimiento de fiscalización, se tiene que el reparo en este extremo se sustenta en que la recurrente contabilizó en el ejercicio 2011, el gasto correspondiente a las facturas antes detalladas (folios 497, 520, 530 y 554), sin embargo, de acuerdo con lo señalado en dichas facturas, los servicios fueron prestados en el ejercicio 2010, esto es, correspondían al ejercicio anterior[10].

Que la recurrente alega que los comprobantes de pago se emitieron por servicios de diciembre de 2010 y que para aprobar el gasto era necesario que contara con el certificado de calidad y conformidad del servicio, así como que el servicio tenía una fase de evaluación de factibilidad y sería aprobado luego de esta, lo que

---

8 Tales como la Resolución N° 13866-3-2010, en el extremo invocado por la recurrente.
9 Al respecto, véase: Reig, Enrique, Impuesto a las Ganancias, Ediciones Macchi, 2001, Buenos Aires, pp. 313 y ss.
10 Observación a) del Anexo N° 4 del Resultado del Requerimiento N° (folios 741 y 742).

ocurrió en enero de 2011, por lo que los gastos vinculados a dichos servicios devengaron en el ejercicio 2011; sin embargo, de la documentación presentada durante el procedimiento de fiscalización, no se advierte que se haya acreditado que los servicios facturados estaban sujetos a la verificación, revisión y aprobación posterior, ni que hayan estado sujetos a la existencia de otro hecho o evento posterior que torne inexistente su obligación contractual o que condicione el derecho de los proveedores, o que se encuentre vinculado con los ingresos facturados en el ejercicio 2011.

Que a ello debe agregarse que el circuito de evaluación, aprobación y conformidad del gasto y su certificación de calidad no ha sido demostrado por la recurrente con documentación que corrobore su dicho. Debiendo recalcarse que la recurrente no niega ni contradice que las prestaciones realizadas tuvieron lugar en el año 2010.

Que en tal sentido, el reparo bajo análisis se encuentra arreglado a ley en este extremo, por lo que corresponde mantenerlo y, por consiguiente, procede confirmar la resolución apelada en este punto.

Cuenta 65610100 - Suministro de Obra (provisiones)

Que del Anexo Nº 4 al Resultado del Requerimiento N° (folios 741 y 742), el punto 3 del Anexo N° 6 a la Resolución de Determinación N° (folios 1270 a 1273) y la resolución apelada (folio 1346/vuelta), se aprecia que el reparo materia de análisis se compone de la siguiente manera:

Cuenta	Nombre de la cuenta	Fecha de operación	Glosa	Importe S/
65610100	Suministro de obra	31/01/2011	Prov. mater. s/ avance	151 518,26
65610100	Suministro de obra	28/02/2011	Prov. mater. s/ avance	99 477,81
65610100	Suministro de obra	31/03/2011	Prov. mater. s/ avance	180 403,90
65610100	Suministro de obra	28/04/2011	Prov. mater. s/ avance	109 343,90
65610100	Suministro de obra	28/04/2011	Cons. mater. s/ avance	66 606,00
65610100	Suministro de obra	31/05/2011	Prov. mater. s/ avance	75 233,76
65610100	Suministro de obra	31/05/2011	Cons. mater. s/ avance	62 950,00
65610100	Suministro de obra	30/06/2011	Prov. mater. s/ avance	118 836,89
65610100	Suministro de obra	30/06/2011	Cons. mater. s/ avance	116 709,00
65610100	Suministro de obra	27/07/2011	Prov. mater. s/ avance	115 904,70
65610100	Suministro de obra	27/07/2011	Cons. mater. s/ avance	87 368,00
65610100	Suministro de obra	31/08/2011	Prov. mater. s/ avance	137 889,45
65610100	Suministro de obra	31/08/2011	Ajustes materiales	125 214,45
65610100	Suministro de obra	30/09/2011	Cons. mater. s/ avance	270 141,29
65610100	Suministro de obra	31/10/2011	Prov. mater. s/ avance	176 288,23
65610100	Suministro de obra	26/11/2011	Cons. mater. s/ avance	126 700,00
65610100	Suministro de obra	26/11/2011	Prov. mater. s/ avance	86 888,40
65610100	Suministro de obra	30/12/2011	Cons. mater. s/ avance	92 100,00
65610100	Suministro de obra	30/12/2011	Prov. mater. s/ avance	71 963,32
65610100	Suministro de obra	09/11/2011	Tablero PDP	10 136,00
65610100	Suministro de obra	09/11/2011	Tablero PDP	10 136,00
			Total:	**2 291 809,36**

Que de lo actuado durante el procedimiento de fiscalización antes glosado y la resolución apelada, se tiene que el reparo en este extremo se sustenta en que la recurrente no acreditó las mencionadas provisiones de gastos, siendo que a efectos de sustentar tales provisiones, aquella presentó un cuadro en el que se señalan los asientos diarios correspondientes a las mencionadas provisiones (folio 719), Avance Financiero Mensual de Obra Cicsa Perú de enero y diciembre de 2011 y Reportes del Libro Diario (folios 356 a 426).

Que asimismo, respecto de las provisiones de materiales según avance y consumo de materiales según avance, la recurrente alega que efectuó los extornos correspondientes, y a fin de sustentar su dicho, adicionalmente, presentó un correo emitido por su área contable (folio 891), en el que se señala que en el Libro Mayor se evidencia la provisión y aplicación, las cuales se realizaban mensualmente, de acuerdo con la llegada de los documentos anotados en su Registro de Compras; y, además, presentó los Reportes de Gastos efectuados por Centro de Costo de enero a diciembre de 2011 (folios a 1036), en los que se advierte que la recurrente contabilizó diversas facturas -por concepto de suministros de obra, carpintería y polímero,