



Tribunal Fiscal

Nº 05199-9-2023

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/ 2 914 286,41⁶, 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).



Tribunal Fiscal

Nº 05199-9-2023

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. Preciso 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:

- 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.
- 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.
- 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 N° 4 al Resultado del Requerimiento N° (folio 742) y según lo establecido por la Administración en la resolución apelada⁷ (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.



Tribunal Fiscal

Nº 05199-9-2023

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 N° 02812-2-2006 y 22298-3-2012, entre otras⁸, 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 Reig⁹ 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 anterior¹⁰.

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).



Tribunal Fiscal

Nº 05199-9-2023

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 recalcar 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 N° 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,



Tribunal Fiscal

Nº 05199-9-2023

entre otros- una provisión por materiales según avance, y en algunos casos, una provisión por consumo de materiales (folio 1028), así como un extorno por materiales. Así, por ejemplo, se aprecia que en el mes de enero de 2011 (folio 1036), la recurrente contabilizó diversas facturas por S/ 89 506,20, una provisión por materiales según avance por S/ 151 518,26, materia de observación, y un extorno por el importe de S/ 89 078,04, siendo que de acuerdo con lo señalado por la propia recurrente, dichos extornos fueron calculados en virtud de las mencionadas facturas, tal como consta en los mencionados reportes (folio 1233), esto es, los importes de los referidos extornos corresponden a los montos de tales facturas y no al importe de las provisiones materia de acotación; de lo que se tiene que la recurrente no sustentó la naturaleza de tales provisiones, por lo que el reparo se encuentra conforme a ley en este extremo, correspondiendo mantenerlo y confirmarlo.

Que en cuanto a las provisiones por ajustes de materiales y Tablero PDP, cabe señalar que la recurrente no sustentó la naturaleza de dichas provisiones, pues no presentó durante el procedimiento de fiscalización documentación que permitiera verificar las operaciones que originaron su contabilización, ni documentación sustentatoria suficiente de su registro contable, y dado que la recurrente no ha expuesto argumentos a fin de desvirtuar el reparo en este extremo, se tiene que este se encuentra arreglado a ley, por lo que corresponde mantenerlo y confirmar la resolución apelada en este punto.

Que respecto a los argumentos de la recurrente relacionados con la fehaciencia de los gastos correspondientes a las facturas antes mencionadas, debe indicarse que, en el caso de autos, el reparo se mantuvo debido a que la recurrente no sustentó las provisiones antes detalladas, por lo que lo argumentado en este extremo no resulta amparable.

Que por lo expuesto, los argumentos de la recurrente referidos a que el procedimiento de fiscalización y los documentos que lo contienen son nulos, debido a que los agentes fiscalizadores no consideraron los extornos de las provisiones; no resultan amparables, no advirtiéndose la indefensión y vulneración que alega la recurrente.

Gastos varios sin sustento documentario

Que del Anexo Nº 4 al Resultado del Requerimiento Nº (folio 741), el punto 3 del Anexo Nº 6 a la Resolución de Determinación Nº y la resolución apelada (folios 1343 y 1344/vuelta), se tiene que el reparo en este extremo se sustenta en que la recurrente no acreditó la fehaciencia de los gastos contabilizados en las Cuentas 63800100 - Servicios de contratistas - Servicio, 63111000 - Servicios de Contratistas - Provisión, 65990100 - Útiles de oficina y 65990400 - Combustibles y Lubricante, por concepto de trabajos de obra civil, transporte, tinta HP y combustible, por el importe total de S/ 97 111,19, y que corresponde a los siguientes registros:

Cuenta	Nombre de la cuenta	Fecha de operación	Glosa	Importe S/
63800100	Servicios de contratistas - Servicio	20.11.2011	Trabajos de obra civil	65 247,14
63111000	Servicios de contratistas - Provisión	01.10.2011	Transporte	5 000,00
65990100	Útiles de oficina	15.02.2011	Tinta HP	1 410,51
65990400	Combustibles y Lubricantes	01.05.2011	Combustibles F/318953 9163	5 744,54
65990400	Combustibles y Lubricantes	01.05.2011	Combustibles F/321068 9165	5 504,61
65990400	Combustibles y Lubricantes	19.09.2011	Combustible	5 658,24
65990100	Útiles de oficina	19.12.2011	Combustible	3 089,51
65990100	Útiles de oficina	19.12.2011	Combustible	1 982,83
65990100	Útiles de oficina	19.12.2011	Combustible	1 859,87
65990100	Útiles de oficina	19.12.2011	Combustible	1 613,94
Total S/				97 111,19

Que de autos se advierte que, a efectos de sustentar la fehaciencia de los mencionados gastos, la recurrente presentó en la etapa de fiscalización únicamente la Factura Nº de 1 de setiembre de 2011, emitida por la Empresa de a la recurrente, por concepto de "Por el transporte de 1 viaje de materiales varios, según Guía Nº - de De Lima a Juliaca", por el importe de S/ 5 000,00 (folios 741, 1020 y 1343), respecto del gasto contabilizado en la Cuenta 63111000 - Servicios de contratistas - Provisión; sin embargo, como se ha indicado, no bastan los



Tribunal Fiscal

Nº 05199-9-2023

comprobantes de pago observados para acreditar la realidad de las operaciones, sino que es necesario que la recurrente acredite con documentación adicional la realidad de las operaciones observadas, por lo que se concluye que durante la fiscalización la recurrente no cumplió con aportar elementos de prueba que de manera razonable y suficiente permitieran acreditar la fehaciencia de las operaciones materia de observación antes detalladas, a pesar de haber sido requerida expresamente para tal efecto; en consecuencia, corresponde mantener el reparo en este extremo y confirmar la resolución apelada en este punto.

Que respecto a lo argumentado por la recurrente en el sentido que presentó facturas, por lo que no corresponde que se le aplique el artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta¹¹; cabe señalar que el reparo en este extremo principalmente se sustentó en la falta de acreditación de las operaciones observadas por parte de la recurrente, por lo que tal argumento no resulta atendible.

Que en cuanto a lo señalado por la recurrente sobre que adicionó el importe de S/ 65 247,14 en la declaración del Impuesto a la Renta, al no ser un gasto deducible; corresponde indicar que aquella no ha presentado documentación sustentatoria que acredite su dicho, por lo que lo alegado carece de sustento.

Que con relación a la documentación ofrecida por la recurrente en la instancia de reclamación (folios 942 a 1181), vinculada con los reparos antes analizados, que no fue presentada o exhibida en la fiscalización, cabe señalar que solo podía haber sido merituada y evaluada por la Administración en la medida que se cumplieran con los supuestos de excepción establecidos en el artículo 141 del Código Tributario¹², en ese sentido, habida cuenta que al no encontrarse acreditado en autos que su no presentación en la etapa de fiscalización no se generó por su causa ni efectuó el pago o afianzó la deuda correspondiente, no correspondía que la Administración las valorara al resolver la impugnación presentada, de igual forma, de acuerdo con el artículo 148 del anotado código¹³, no procede que esta instancia evalúe tales medios probatorios.

Que por lo expuesto en el párrafo precedente, lo argumentado por la recurrente en el sentido que no es su obligación cancelar el monto reclamado y/o presentar carta fianza, carece de sustento, no advirtiéndose la transgresión a la facultad de fiscalización de la Administración ni la arbitrariedad y confiscatoriedad invocadas.

Que sobre lo argumentado por la recurrente en el sentido que la Administración pretende acotar un monto que difiere en S/ 299 495,90, considerando los reparos efectuados en la resolución de determinación impugnada, emitida por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2011, por lo que viola el debido procedimiento, y por lo tanto, es nulo el desconocimiento de los gastos observados; cabe señalar que de la Resolución de Determinación N° _____, se advierte que la Administración estableció un tributo omitido de S/ 1 016 563,00 más los intereses moratorios respectivos, como consecuencia de i) los reparos efectuados en la

¹¹ De acuerdo con el inciso j) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta, no son deducibles para la determinación de la renta imponible de tercera categoría, los gastos cuya documentación sustentatoria no cumpla con los requisitos y características mínimos establecidos por el Reglamento de Comprobantes de Pago.

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

¹³ De acuerdo con el artículo 148 del citado Código Tributario, no se admitirá como medio probatorio ante el Tribunal Fiscal la documentación que habiendo sido requerida en primera instancia no hubiera sido presentada y/o exhibida por el deudor tributario. Sin embargo, dicho órgano resolutor deberá admitir y actuar aquellas pruebas en las que el deudor tributario demuestre que la omisión de su presentación no se generó por su causa. Asimismo, el Tribunal Fiscal deberá aceptarlas cuando el deudor tributario acredite la cancelación del monto impugnado vinculado a las pruebas no presentadas y/o exhibidas por el deudor tributario en primera instancia, el cual deberá encontrarse actualizado a la fecha de pago. Tampoco podrá actuarse medios probatorios que no hubieran sido ofrecidos en primera instancia, salvo el caso contemplado en el artículo 147.



Tribunal Fiscal

Nº 05199-9-2023

citada resolución, anteriormente analizados, ii) la reliquidación del saldo a favor del ejercicio anterior declarado por la recurrente, y iii) considerar el pago efectuado por la recurrente el 3 de abril de 2012.

Que sobre el particular, corresponde señalar que la reliquidación del saldo a favor del ejercicio anterior declarado por la recurrente, de acuerdo con el detalle contenido en el Anexo N° 4 de la citada resolución de determinación (folio 1280), no fue discutido en la instancia de reclamación, y en ese sentido, no corresponde incorporarlo en la controversia materia de pronunciamiento en esta instancia de apelación ni emitir pronunciamiento al respecto, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 147 del Código Tributario, según el cual al interponer apelación ante el Tribunal Fiscal, el recurrente no podrá discutir aspectos que no impugnó al reclamar, a no ser que no figurando en la orden de pago o resolución de determinación, hubieran sido incorporados por la Administración al resolver la reclamación, lo que no sucede en el caso materia de autos; asimismo, del documento denominado "Listado de Recaudación" (folio 1319), se observa que el 3 de abril de 2012, la recurrente efectuó un pago por el importe total de S/ 155 686,00, por concepto de Impuesto a la Renta del ejercicio 2011, el cual se imputó en primer lugar a los intereses y luego al tributo omitido determinado por la Administración en la resolución apelada (folio 1343/vuelta), conforme con el artículo 31 del Código Tributario. En ese sentido, la nulidad invocada por la recurrente en este extremo no resulta amparable.

Que teniendo en consideración el análisis efectuado en la presente instancia respecto a los reparos efectuados a la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2011, según el cual se ha dispuesto la reliquidación del repara por gastos por asesorías, y se han mantenido los reparos por gastos de viaje, y gastos varios por provisiones, gastos de ejercicios anteriores y gastos sin sustento; corresponde que la Administración proceda con la reliquidación de la Resolución de Determinación N°

Que por otro lado, respecto a la solicitud de reconocimiento de la deducción del importe de S/ 1 416 484,00 en la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2011, toda vez que en la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2012, confirmada por la Resolución de Intendencia N° , la Administración efectuó un repara por "Gastos de la Cuenta 63800100 - Servicio de Contratistas, no devengados en el ejercicio", por el citado importe; debe mencionarse que obra en autos copia de la Resolución de Intendencia N° de 9 de agosto de 2016, mediante la cual la Administración mantuvo el repara efectuado a la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2012, por concepto de gastos sin sustento documentario cargados a la Cuenta N° - Servicios de Contratistas, no devengados en el ejercicio, por el importe de S/ 1 416 484,00, toda vez que dichos gastos habrían devengado en el ejercicio 2011 (folios 1538 a 1543), siendo que la recurrente interpuso recurso de apelación contra dicha resolución de intendencia, el cual se encuentra en trámite ante este Tribunal con el Expediente N° 5262-2017¹⁴, por lo que corresponde que a efecto de la correcta determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2011, la Administración tome en cuenta lo que se resuelva en el procedimiento contencioso tributario tramitado con el referido expediente y evalúe la procedencia de la deducción solicitada por la recurrente.

Resoluciones de Determinación N° a

Que las Resoluciones de Determinación N° a , fueron giradas por los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2011 (folios 1258 a 1269), advirtiéndose de sus Anexos N° 1 y 2 (folios 1256 y 1257), que la Administración no ha efectuado ningún repara en dichos pagos a cuenta (folio 297), por lo que las referidas resoluciones de determinación fueron emitidas con la finalidad de dar por concluido el procedimiento de fiscalización, conforme con el artículo 75 del Código Tributario y el artículo 10 del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT¹⁵.

¹⁴ Conforme se advierte del Sistema de Información del Tribunal Fiscal – SITFIS.

¹⁵ Conforme con el artículo 75 del Código Tributario, concluido el procedimiento de fiscalización o verificación, la Administración Tributaria emitirá la correspondiente resolución de determinación, resolución de multa u orden de pago, si fuera el caso. Por su parte el artículo 10 del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT, aprobado por el Decreto Supremo N° 085-2007-EF, señala que el procedimiento de fiscalización concluye con la notificación de las resoluciones de determinación y/o, en su caso, de las resoluciones de multa, las cuales podrán tener anexos.