



Tribunal Fiscal

N° 05188-4-2025

lo que además ha sido reconocido por la recurrente en su apelación al mencionar que, a su criterio, bastaría con presentar los comprobantes de pago a fin de sustentar la fehaciencia de las operaciones.

Que finalmente, si bien la recurrente pudo haber cumplido con efectuar el pago oportuno de las detracciones relacionadas con dichos servicios, ello solo sustentaría el cumplimiento de una obligación formal, mas no la efectiva realización de los servicios descritos en los comprobantes de pago objeto de reparo; a lo que cabe añadir que igualmente el hecho que el proveedor hubiese incluido en la determinación del Impuesto a la Renta a su cargo, los ingresos correspondientes a tales comprobantes de pago, no evidencia la efectiva prestación de los servicios que se señalan haber recibido.

Que cabe mencionar que contrariamente a lo afirmado por la recurrente, la Administración en la resolución apelada se pronunció sobre los aspectos planteados por aquella en relación con la fehaciencia de sus operaciones, así como meritó los medios probatorios presentados a tal efecto, concluyendo que no acreditó la efectiva prestación de los servicios observados, lo que es compartido por esta instancia.

Que sobre los argumentos de la recurrente relativos a la exigencia y valoración probatoria, actuación probatoria de la Administración e incumplimiento de los proveedores, debe estarse a los fundamentos señalados sobre el particular en el punto 3 del acápite III de la presente resolución.

5. "Gasto de honorario mejora SAP – River com no sustentado"

Que la recurrente sostiene que se remite a los argumentos expuestos y medios probatorios presentados durante el procedimiento de fiscalización y en instancia de reclamación, los que no fueron debidamente meritados ni desvirtuados por la Administración en la resolución apelada. Al respecto, indica que, contrariamente a lo señalado por la Administración en el Resultado del Requerimiento N° [redacted] la documentación presentada permite demostrar que los servicios prestados por [redacted] corresponden al ejercicio 2015.

Que mediante escrito ampliatorio de 24 de diciembre de 2021, refiere que el concepto reparado corresponde a los servicios de mejora continua de "SAP Planificación de Necesidades de Materiales", brindados por [redacted] compañía peruana con la categoría de "SAP gold partner" que cuenta con décadas en el mercado de la tecnología, lo que puede ser corroborado de su página web. Añade que a efecto de sustentar el referido servicio presentó la Factura Electrónica N° [redacted] y diversos correos electrónicos que evidencian comunicaciones entre sus trabajadores y el personal del proveedor relacionadas con el servicio prestado en el ejercicio 2015, siendo que estos no hacen referencia alguna a que este continuaría en el 2016.

Que agrega que de acuerdo con el principio de presunción de veracidad que rige todo procedimiento administrativo, se presume que los documentos entregados por los contribuyentes responden a la verdad de los hechos que afirman, salvo prueba en contrario; por lo que, la Administración de considerar que los documentos antes mencionados no eran suficientes para acreditar la efectiva prestación de los servicios observados, así como que estos correspondan al ejercicio 2015, debió llevar a cabo todas las medidas probatorias necesarias autorizadas por ley, para sustentar su posición.

Que añade que cumplió con efectuar el pago oportuno de las detracciones relacionadas con dichos servicios, conceptos que además fueron incluidos en la determinación del Impuesto a la Renta de dicho proveedor, habiendo gravado dichos ingresos con una tasa del 28%.

Que por su parte, la Administración señala que los documentos presentados únicamente permiten acreditar la emisión del comprobante de pago en cumplimiento de las obligaciones fiscales del prestador y ciertas coordinaciones por correo electrónico, no obstante, la recurrente no presentó información alguna que acredite que el servicio contratado culminó en el ejercicio 2015, más aún, cuando en los correos emitidos se da cuenta que las mejoras que se estarían implementando continuarían en el año 2016, lo que evidencia que tales servicios habrían culminado en este último ejercicio, en ese sentido, concluye que no se encuentra acreditado el devengo de la operación reparada en el ejercicio 2015.



Tribunal Fiscal

N° 05188-4-2025

Que del Anexo N° 2 de la Resolución de Determinación N° de foja 3471, se observa que la Administración reparó la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2015 por el concepto de "Gasto de honorario mejora SAP – River con no sustentado", por la suma de S/ 62 288,00, sustentándose, entre otros, en los Resultados de los Requerimientos N° y

Que de conformidad con el inciso a) del segundo párrafo del artículo 57 de la citada Ley del Impuesto a la Renta, modificado por Ley N° 29306, las rentas de la tercera categoría se consideraran producidas en el ejercicio comercial en que se devenguen. El tercer párrafo de dicho artículo, modificado por Decreto Legislativo N° 970, dispone que la regla antes mencionada será de aplicación para la imputación de los gastos.

Que este Tribunal en la Resolución N° 02812-2-2006, entre otras, ha establecido 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.

Que en las Resoluciones N° 05512-4-2005 y 05025-9-2020, este Tribunal ha señalado que tratándose de servicios de tracto sucesivo o de ejecución continua, corresponde que el contribuyente considere como gasto del ejercicio el pago correspondiente al servicio utilizado en dicho ejercicio, es decir, se considera devengado el gasto en el período a que este corresponde, independientemente de la fecha de emisión del comprobante o la fecha de pago de los servicios prestados.

Que de acuerdo con el criterio de ejecución de los contratos, Messineo clasifica estos en contratos de ejecución única y contratos de duración; así, señala que un contrato será de ejecución única, cuando se ejecuta en un solo acto que agota su finalidad; en tanto que será de duración cuando su ejecución se distribuye en el tiempo para alcanzar el fin requerido por las partes, siendo que estos últimos se sub-dividen en contratos de ejecución continuada y contratos de ejecución periódica. El citado autor señala que un contrato es de ejecución continuada cuando la prestación (por regla general, de hacer, pero también de no hacer) es única pero sin interrupción (locación, arrendamiento, suministro de energías, comodato o similares), y es de ejecución periódica cuando existen varias prestaciones (por regla general, de hacer), que se presentan en fechas establecidas de antemano (por ejemplo, renta y contrato vitalicio) o bien intermitentes, a pedido de una de las partes (ejemplo, cuenta corriente, apertura de crédito en cuenta corriente, seguro de abono)⁹⁷.

Que mediante el Punto N° 2 del Anexo N° 1 del Requerimiento N° de foja 2952, se aprecia que la Administración solicitó a la recurrente que sustentara contable, tributaria y documentariamente la fehaciencia y devengo en el ejercicio 2015, entre otros, de las operaciones registradas en la Cuenta Contable – Otras asesorías y consultorías, detalladas en el Anexo N° 3 de dicho requerimiento, de foja 2946; debiendo presentar a tal efecto las proformas, cotizaciones, presupuestos, órdenes de pedido, órdenes de trabajo (servicios) u otros documentos que los sustituyan, comprobantes de pago (facturas, boletas de venta, recibos por honorarios, notas de crédito y notas de débito), guías de remisión, declaraciones de importación (liquidaciones de cobranza relacionadas), movimiento del kardex, ingreso y salida de mercaderías, contratos, modificaciones y adendas, informes de los servicios recibidos, documentos internos (memorandos, reportes, actas de entrega u otros) detallando los trabajos realizados, áreas y/o personas beneficiadas, tiempo y lugar de ejecución del servicio, entre otra documentación que sustente los gastos contabilizados.

Que en respuesta al citado requerimiento, mediante escrito de foja 2924, la recurrente indicó que el concepto anotado en la Cuenta Contable – Otras asesorías y consultorías, por la suma de S/ 62 288,00, correspondía a los servicios de mejora continua de "SAP Planificación de Necesidades y Materiales", brindados por su proveedor los cuales eran necesarios para el

⁹⁷ MESSINEO, Francesco. Doctrina General del Contrato, Buenos Aires: Ed. Jurídicas Europa-América, 1952, pp. 429-431.



Tribunal Fiscal

N° 05188-4-2025

mantenimiento de su fuente productora de renta y cumplieran con el principio de causalidad, operación respecto de la cual presentó la Factura Electrónica N° y correos electrónicos.

Que en el ítem 17 del Punto N° 2 del Resultado del Requerimiento N° de foja 2832, la Administración dio cuenta de lo señalado así como de la documentación presentada por la recurrente e indicó que el gasto contabilizado en la Cuenta Contable – Otras asesorías y consultorías, por S/ 62 288,00, bajo la glosa "Honorarios por apoyo a la operación", correspondía a servicios vinculados con la empresa siendo que de la evaluación de la documentación presentada por la recurrente, determinó que no acreditó que los trabajos de "mejora continua" hayan culminado en el ejercicio 2015, por cuanto de la información contenida en los correos electrónicos observó que dichas mejoras continuaban en el ejercicio 2016, año en el que habría culminado el servicio. En ese sentido, concluyó que el gasto por el servicio de "mejora continua" debió contabilizarse como tal en el ejercicio de su culminación, esto es, en el año 2016, y no en el ejercicio fiscalizado (2015); por lo que procedió a observar la suma de S/ 62 288,00.

Que mediante el Punto N° 1 del Requerimiento N° de fojas 2787 a 2789, la Administración solicitó a la recurrente que sustentara la naturaleza de los gastos comunes considerados como base para la determinación de la adición por concepto de gastos inherentes a rentas exoneradas, debiendo presentar los documentos probatorios específicos que sustenten la procedencia de la mencionada adición.

Que en el ítem 1.17.7 del literal B del Punto N° 1 del Resultado del Requerimiento N° de foja 2716, la Administración dejó constancia que la recurrente no presentó documentación o información adicional, e indicó que no acreditó que los servicios de mejora continua del "SAP Planificación de Necesidades y Materiales", hayan culminado en el ejercicio 2015, ya que según los correos proporcionados, dichas mejoras continuaban en el año 2016, no habiendo presentado el informe de entrega de tales servicios de acuerdo con las mejoras implementadas. En ese sentido, concluyó que el mencionado gasto debió contabilizarse como tal en el ejercicio de su culminación, esto es, en el año 2016, y no en el ejercicio fiscalizado (2015); por lo que procedió a observar la suma de S/ 62 288,00.

Que posteriormente, mediante Requerimiento N° emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario, de fojas 2625 a 2627, la Administración comunicó a la recurrente la observación por "Gasto de honorario mejora SAP – River com no sustentado", solicitando que presente sus descargos al respecto.

Que mediante el escrito presentado en respuesta a dicho requerimiento, de foja 2559, la recurrente indicó que presentó la documentación que sustenta la efectiva prestación de los servicios observados.

Que mediante el Punto N° 13 del Resultado del Requerimiento N° de fojas 2469 y 2470, la Administración mantuvo la observación formulada e indicó que la recurrente no presentó documentación que permita verificar que los servicios observados culminaron y devengaron en el ejercicio 2015, siendo que de los correos proporcionados, verificó que dichos servicios continuaron ejecutándose en el ejercicio 2016, los que habrían culminado en este último. En ese sentido, concluyó que el mencionado gasto no devengó en el ejercicio 2015; por lo que procedió a mantener la observación por la suma de S/ 62 288,00.

Que al respecto, del Asiento Contable N° de foja 4701⁹⁸, se aprecia que la recurrente registró, el 14 de diciembre de 2015, un gasto con cargo a la Cuenta Contable – Otras asesorías y consultorías, bajo la glosa de "Honorarios por apoyo a la operación", por la suma de S/ 62 288,00; asimismo, a fojas 1381 y 4701⁹⁹, se aprecia la Factura Electrónica N° emitida por el 16 de diciembre de 2015, por el concepto de "Servicio Mejora Continua SAP Planificación de Necesidades de Materiales", por la suma de S/ 62 288,00, sin el Impuesto General a las Ventas; operación respecto de la cual la Administración formuló el reparo bajo análisis al considerar que este no corresponde a un gasto

⁹⁸ En la que obra el medio magnético USB, que contiene la carpeta "Informacion Req 2015
SUNAT\Documentación exhibida y/o enviada auditor \Información entregada vía correo electrónico\Envío a SUNAT
26.07".

⁹⁹ En la que obra el medio magnético USB, que contiene la carpeta "Informacion Req 2015
SUNAT\Documentación exhibida y/o enviada auditor \Información entregada file físico\2.16 Rivercom".



Tribunal Fiscal

Nº 05188-4-2025

devengado en el ejercicio 2015, por lo que procede analizar la documentación que obra en autos sobre el particular.

Que a foja 4701¹⁰⁰, se observan diversas comunicaciones mediante los correos electrónicos que se describen a continuación:

- Correo electrónico de 23 de noviembre de 2015, con el asunto "Pruebas de planeación doble", enviado por (Jefe de Soluciones de a mediante el cual el primero coordina la programación de una reunión para el miércoles 24 de noviembre de 2015, a efecto de dar continuidad a las pruebas de conexión, asimismo, solicitó agendar otra reunión, junto con los jefes y gerentes de la compañía, para tratar temas relacionados con "pruebas reales en QAS".
- Correos electrónicos de 14 y 15 de diciembre de 2015 y 20, 21 y 22 de enero de 2016, con el asunto "Planificación Doble: Perfil de Cobertura", en los que se aprecian diversas comunicaciones entre (Jefe de Soluciones de a (Base de Datos – Planeamiento de y (Jefe Corporativo de Planeación de Producción y Materiales), las mismas que se detallan a continuación:
 - o El 14 de diciembre de 2015, informó a que estaban trabajando en la implementación de proceso de elimine la "planeación doble" y que dadas las pruebas satisfactorias se deseaba habilitar el "PRD", comenzando por Costa Rica, por lo cual se necesitaba actualizar el grupo de planificación, solicitándole su aprobación para programar el proceso.
 - o El 15 de noviembre de 2015, en respuesta a le requirió que especifique algunos datos (tipo de material y grupo de planificación asignado), a lo que contestó enviándole dicha información.
 - o El 15 de noviembre de 2015, por su parte, a que había algunos productos que no correspondían a la categoría asignada y que el cambio debía ser a todos los productos "intercompany" del 0101 al 0106, 0501 y 0503.
 - o El 20 de enero de 2016, informó a que el año pasado tuvieron que revertir los cambios en "CR03", al encontrarse inconvenientes que fueron solucionados, por lo solicitaba su apoyo para cambiar los grupos de planificación.
 - o El 21 de enero de 2016, Nicolas Varón Jordán, preguntó a si los cambios a los que hacía referencia en el correo de 20 de enero de 2016, ya se habían efectuado; a lo que contestó indicando que realizó los cambios al grupo de planificación 9000.
 - o El 22 de enero de 2016, indicó a que hubo una confusión en cuanto a la asignación de grupos, ya que era el P001 y no el 9000.

Que de lo expuesto, y conforme fue señalado por la recurrente en el escrito presentado en respuesta al Requerimiento N° y se observa del citado comprobante de pago, los servicios brindados por el proveedor consistieron en servicios de mejora continua de "SAP Planificación de Necesidades y Materiales", lo que no ha sido cuestionado por la Administración y respecto de los cuales, la recurrente proporcionó comunicaciones vinculadas a su prestación, lo que tampoco es discutido en autos, efectuadas tanto en el año 2015 como en el año 2016; en suma, de la documentación antes glosada se advierte que se trata de servicios de mejora de procesos vinculados a la planificación de necesidades y materiales, cuya ejecución se dio de manera continuada, al menos, en ambos ejercicios, pues se advierte que el proveedor continuó haciendo ajustes relacionados con los grupos de planificación en el mes de enero 2016, no apreciándose en autos información que permita delimitar con certeza el período al que corresponde su culminación.

¹⁰⁰ En la que obra el medio magnético USB, que contiene la carpeta "Informacion Req \DEC FINAL 2015 SUNAT\Documentación exhibida y,o enviada auditor L.Reyes\Información entregada file físico\2.16 Rivercom".



Tribunal Fiscal

N° 05188-4-2025

Que no obstante, a efecto de formular el reparo, la Administración, sustentándose en las comunicaciones efectuadas en el año 2016 (21 y 22 de enero de 2016), si bien advirtió que tales servicios continuaron ejecutándose en el año 2016, concluyó de manera categórica que el gasto debía considerarse como devengado íntegramente en el ejercicio en el cual, a su criterio, aquellos habrían culminado, esto es, en el ejercicio 2016.

Que sin embargo, los servicios bajo análisis correspondían a servicios de ejecución continua en los que el devengamiento del gasto se producía conforme la recurrente iba recibiendo los servicios de mejora continua en sus procesos, por lo que la observación de la Administración en el sentido que el gasto debía considerarse como devengado en su totalidad en el ejercicio 2016, en el cual habrían culminado los servicios, carece de sustento, por lo que el reparo no se encuentra debidamente sustentado, debiendo levantarse y revocarse la resolución apelada en este extremo.

Que estando a la conclusión arribada, carece de relevancia pronunciarse sobre los demás argumentos formulados por la recurrente en relación con el reparo bajo análisis.

6. “Servicios prestados por **no sustentados**”

Que la recurrente sostiene que se remite a los argumentos expuestos y medios probatorios presentados durante el procedimiento de fiscalización y en la instancia de reclamación, al no haber sido debidamente merituados ni desvirtuados en la instancia de reclamación. Al respecto, indica que presentó todos los medios de prueba que sustentan la efectiva prestación de los servicios ejecutados por su proveedor

Que mediante escrito ampliatorio de 24 de diciembre de 2021, refiere que el concepto reparado corresponde a los servicios de investigación de mercado mediante el uso de paneles, brindados por su proveedor como parte del servicio de estrategia comercial prestado a las empresas del Grupo, siendo que dicha empresa desarrolla un estudio sistemático que proporciona información sobre el comportamiento de compra de los consumidores, lo que puede ser corroborado de su página web. Añade que a efecto de sustentar el referido servicio, presentó la Factura N° y el Contrato de Locación de Servicios, siendo que de su evaluación conjunta y razonada, se tiene que acreditan la efectiva prestación de los servicios, toda vez que el referido contrato evidencia de manera irrefutable la vinculación contractual para la prestación de “Servicio de Foresight del Modelo de Venta” y el importe de la factura reparada coincide con el que se obligó a pagar como contraprestación de los servicios.

Que añade que cumplió con efectuar el pago oportuno de las detracciones relacionadas con dichos servicios, conceptos que además fueron incluidos en la determinación del Impuesto a la Renta de dicho proveedor, habiendo gravado dichos ingresos con una tasa del 28%.

Que otro lado, alega que si bien no presentó el informe y estudios realizados por el proveedor, ello no debe ser un motivo determinante para mantener el reparo, ya que la documentación presentada resulta suficiente para sustentar la efectiva prestación del servicio, más aún cuando la presentación de dichos documentos como medios probatorios no se encuentra establecida en el ordenamiento jurídico como una prueba tasada.

Que por su parte, la Administración señala que la documentación presentada por la recurrente no es suficiente para sustentar la operación reparada, siendo que del tenor de su escrito de reclamación se advierte que contaba con el informe y estudios realizados por el proveedor, documentos que valorados conjuntamente permitirían acreditar dicha operación.

Que del Anexo N° 2 de la Resolución de Determinación N° de foja 3471, se observa que la Administración reparó la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2015 por el concepto de “Servicios prestados por **no sustentados**”, por la suma de S/ 138 786,00, sustentándose, entre otros, en los Resultados de los Requerimientos N° y