QUINTANA AQUEHUA Silvia FAU 20131370645 soft
Fecha: 20/01/2026 10:43:10
Motivo: En señal de conformidad

Tribunal Fiscal N° 00369-12-2026

EXPEDIENTE N° : 6788-2022
INTERESADO :

ASUNTO : Impuesto a la Renta
PROCEDENCIA : La Libertad
FECHA : Lima, 14 de enero de 2026

VISTA la apelación interpuesta por ., con R.U.C. N° contra la Resolución de Intendencia N° 434/SUNAT de 29 de abril de 2022, emitida por la Intendencia Regional La Libertad de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - SUNAT, que declaró infundada la reclamación formulada contra las Resoluciones de Determinación N° 656 a 667, giradas por el Impuesto a la Renta de Tercera Categoría del ejercicio 2019 y la Tasa Adicional del 5% de dicho impuesto de enero a setiembre, noviembre y diciembre de 2019.

CONSIDERANDO:

Que la recurrente sostiene que debe declararse la nulidad del procedimiento de fiscalización, toda vez que la Administración efectuó reparos a la determinación del Impuesto a la Renta señalando, por un lado, la falta de fehaciencia y, de otro, que no acreditó la relación de causalidad con la generación de renta gravada ni su vinculación con los ingresos del ejercicio, por lo que existe una evidente contradicción. Agrega que la Administración la indujo a error por cuanto hizo referencia a la falta de fehaciencia; no obstante, la fundamentación legal corresponde al artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta que recoge el principio de causalidad.

Que alega que durante el procedimiento de fiscalización se vulneró el debido procedimiento y el derecho de defensa por cuanto la Administración no merituó diversa documentación presentada durante dicho procedimiento, lo que determina la nulidad de los valores emitidos en aplicación del numeral 2 del artículo 109° del Código Tributario. Añade que la resolución impugnada se limita a señalar las normas y observaciones realizadas durante el procedimiento de fiscalización, no obstante, no realiza un verdadero análisis de los fundamentos y de la motivación del auditor, los que lo llevaron a concluir que los medios probatorios presentados no fueron suficientes para desvirtuar los reparos. Cita la Resolución N° 01045-1-2012 y las sentencias del Tribunal Constitucional N° 01147-2012-PA/TC, 0582-2006-PA/TC y 5175-2007-HC/TC.

Que manifiesta que cumplió con aportar suficientes medios probatorios para demostrar la realidad y/o causalidad de las operaciones materia de reparo, por lo que era necesario que la Administración realice cruces de información pertinentes que le permitan tomar una correcta apreciación de los hechos. Invoca la Resolución N° 00986-2-2009.

Que precisa que durante el procedimiento de fiscalización presentó un conjunto de elementos de prueba que permitían acreditar la fehaciencia de las operaciones realizadas, no obstante, la Administración únicamente basándose en "aspectos formales" desconoció la fehaciencia de sus operaciones. Refiere que la no fehaciencia de una operación debió ser demostrada por la Administración, hecho que no ocurrió.

Que en relación con el reparo al gasto de ventas - servicios recibidos consignados en las facturas emitidas por la empresa , afirma que a fin de sustentar los servicios de transporte de carga recibidos relacionados al gasto de ventas del ejercicio 2019, cumplió con presentar documentación fehaciente que acreditaba la realización, naturaleza, cuantía y la vinculación con la renta gravada de cada operación económica consignada en las facturas emitidas por el aludido proveedor, explicó que dicho servicio estuvo directamente relacionado con las ventas por el envío de mercaderías al norte del Perú, que el transportista no realizó un traslado exclusivo de sus mercaderías por lo que no recibió guías de remisión transportista, según el contrato celebrado con dicho proveedor, que las guías de remisión remitente sustentan el traslado de bienes entre distintas direcciones y el transporte fue prestado por tercero, realizó los depósitos de las detracciones, y que utilizó medios de pago en la cancelación de las facturas.

RUIZ ABARCA Roxana Zulema FAU 20131370645 soft
Fecha: 20/01/2026 11:38:04
Motivo: Soy el autor del documento

RIVADENEIRA BARRIENTOS Sergio Fernan FAU 20131370645 soft
Fecha: 20/01/2026 10:32:56
Motivo: Soy el autor del documento

FLORES QUISPE Patrick Alfonso FAU 20131370645 soft
Fecha: 20/01/2026 11:37:13
Motivo: Soy el autor del documento

Que aduce que el proceso se inicia con el pedido del vendedor asignado a cada cliente, luego se emiten la factura electrónica con la guía de remisión remitente, las cuales se entregan al área de almacén quien selecciona los productos para despachar y que posteriormente el área de transportes elige al transportista para el envío de la mercadería a su destino, motivo por el cual no sale preimpreso el RUC y la razón social del transportista, lo que se consigna al momento de su salida del almacén con un sello y se anota en los talonarios de "cargo de entrega de mercadería a transportistas". En cuanto a los cuestionamientos de la Administración referidos al contenido de los documentos internos (copias de control administrativo de las guías de remisión remitente, talonarios de "cargo de entrega de mercadería a transportistas", listado Excel y listado en archivo PDF), anota que dichos documentos cumplen requisitos mínimos, lo que es reconocido por la propia Administración, no obstante, desconoció su fehaciencia sin realizar ninguna actuación para desvirtuar su validez.

Que adjunta para su evaluación el contrato de servicio de Transporte de Carga celebrado entre su proveedor . con , en el que se establece que este último realizaría el traslado de mercancía en sus vehículos y camiones, igualmente, adjunta copias de las boletas de venta emitidas a favor de

Que respecto al reparo al gasto de administración - servicio de alojamiento y alimentación, menciona que presentó documentación fehaciente que acredita la realización, naturaleza, cuantía y la vinculación con la renta gravada de cada operación económica consignada en las facturas emitidas por el proveedor Agrega que dichos gastos están relacionados al hospedaje y alimentación en el distrito de Canoas de Punta Sal en Tumbes, que correspondían al Gerente y su esposa como Directora Técnica y a como Gerente de Operaciones, y presentó facturas por los servicios de alojamiento y alimentación emitidas por el proveedor, cotización, constancias de transferencias bancarias, constancia de baja de trabajador, correo electrónico remitido por la recurrente al proveedor y carta de renuncia de trabajador.

Que con relación a la Factura N° -4097, correspondiente al servicio de alojamiento y alimentación del 8 al 11 de marzo de 2019, argumenta que tuvo como motivo conversar y gestionar acuerdos comerciales verbales con los clientes más importantes de la zona como las empresas y , en los que se establecieron cuotas plasmadas posteriormente en correos, además de visitar la y reunirse con los vendedores de la zona señores y , a quienes se les comunicó los acuerdos comerciales celebrados y se les dio orientación para el cumplimiento y seguimiento de su trabajo. Añade que dicha factura fue cancelada mediante la utilización de tarjeta de crédito, según estado de cuenta. Asimismo, adjuntó los correos electrónicos de fechas 19 y 22 de marzo de 2019, emitidos por el Gerente , que consignan la comunicación al cliente del reajuste y acuerdo de las cuotas y rebates de los laboratorios, y la remisión al cliente de la lista de precios de productos médicos a partir de marzo 2019, respectivamente.

Que sobre de las Facturas N° -5854 y -5855, correspondientes al alojamiento del 6 al 9 de octubre de 2019, sostiene que el motivo del servicio fue coordinar con los vendedores residentes de la zona y para reforzar la venta horizontal en la zona de Piura - Tumbes, además de constatar *in situ* el desenvolvimiento del vendedor , quien renunció por su pésimo rendimiento en ventas y cobranzas, las facturas fueron canceladas mediante la utilización de tarjetas de crédito según estado de cuenta. Adjunta un cuadro de evaluación de ventas, firmado por el gerente, quien elaboró el cuadro de la relación de clientes con montos totales por los meses de enero a octubre de 2019, relacionado con el desenvolvimiento del vendedor de la zona de Piura - Tumbes, con quien se llegó a un acuerdo con el convenio de incentivo por cese de labores.

Que arguye que acreditó con documentación fehaciente, las reuniones, supervisiones y coordinaciones presenciales que habrían tenido los gerentes y la directora técnica con los vendedores y , y la constatación *in situ* del desenvolvimiento del vendedor así como la causalidad del gasto y su vinculación con la renta gravada del alojamiento y alimentación consignados en las facturas de la empresa y, por tanto, se encuentra acreditado que los gastos de administración son permitidos para efecto de la renta neta imponible del Impuesto a la Renta, en consecuencia, corresponde a la Administración levantar el reparo.

Que en relación con el reparo al gasto de administración - implementación del contabilizado como provisión de amortización de intangible, alega que presentó documentación fehaciente que acredita la realización, naturaleza, cuantía y su vinculación con la renta gravada, tales como el Contrato de Mantención de

Localización de 23 de marzo de 2018, firmado con la empresa . (el *partner*), quien se obligaba a prestar servicios de mantención de localización del software , según lo establecido en las especificaciones, términos y condiciones del contrato, y que la recurrente designaría a las personas autorizadas con las cuales el *partner* se comunicaría para proporcionar el servicio; Contrato de acuerdo de negocio proyecto de 23 de marzo de 2018, donde consigna la aceptación de los servicios que oferta el *partner* como licenciamiento, servicio recurrente y servicios adicionales del software ; Contrato de Licencia de software de 23 de marzo de 2018, en el que se estipuló que . (el sublicenciante) es una entidad independiente autorizada por para comercializar, promocionar, distribuir y/o proporcionar servicios relacionados al software , que serían entregados a la recurrente, otorgándole la licencia para el uso del software, documentación o cualquier otra información del dentro del Perú; correos electrónicos de 23, 27 y 28 de marzo de 2018, en los que se consigna la tramitación de los contratos relacionados al y la emisión de la factura correspondiente; constancias de transferencias bancarias; constancia del depósito de la detracción; proyecto de implementación ; Informe de 30 de mayo de 2019 emitido por el Ingeniero - Coordinador de Sistemas de la empresa, que señala que las licencias, mantenimientos anuales y servicios adquiridos no podían ser utilizados en la empresa tal como están, además de que la propuesta de la empresa . no es beneficiosa por ser costosa y poca productiva; Carta de 14 de octubre de 2019 emitida por la empresa , en la que se comunicó la suspensión del mantenimiento del SAP, así como las actualizaciones vigentes; Informe de 1 de julio de 2021, emitido por el CPC en el que se indica que debe darse de baja el bien intangible , entre otros documentos.

Que expone que según lo dispuesto en el inciso g) del artículo 44° de la Ley del Impuesto a la Renta, el precio pagado por activos intangibles de duración limitada, a opción del contribuyente, podrá ser considerado como gasto y aplicado a los resultados del negocio en un solo ejercicio o amortizarse proporcionalmente en el plazo de 10 años; asimismo, de conformidad con el numeral 2 del artículo 25° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, se consideran intangibles de duración limitada aquellos cuya vida útil esté limitada por ley o por su propia naturaleza; así también, el numeral 2 del inciso a) del citado artículo dispone que se consideran activos intangibles de duración limitada a aquellos cuya vida útil está limitada por ley o por su propia naturaleza, tales como los programas de instrucciones para computadoras (software), y además, el referido inciso señala que, a opción del contribuyente, es posible amortizar el precio pagado por tales activos intangibles de duración limitada o considerarlo como gasto.

Que precisa que según el párrafo 8 de la Norma Internacional de Contabilidad - NIC N° 38 Intangibles, éstos son activos identificables, de carácter no monetario y sin apariencia física, y de acuerdo al párrafo 21 un activo intangible se reconocerá si y sólo si, es probable que los beneficios económicos futuros que se han atribuido al mismo fluyan a la entidad, y el costo del activo puede ser valorado de forma fiable. Agrega que los criterios para reconocer un activo intangible según el párrafo 10 de la citada norma son la identificabilidad, control sobre el recurso en cuestión y la existencia de beneficios económicos futuros, y que si un elemento incluido en el alcance de la mencionada norma no cumpliese la definición de activo intangible, el importe derivado de su adquisición o de su generación interna, por parte de la entidad, se reconocerá como un gasto del ejercicio en el que se haya incurrido.

Que refiere que la adquisición del software motivo del reparo es un intangible que no se puede usar de inmediato, necesita implementarse, asesoría, mantenimiento y adecuarlo a las necesidades de la empresa, por lo que al no estar apto para su uso se consideró como intangible todos los conceptos consignados en la Factura N° - 2295, no se podía ni siquiera llevar al gasto el mantenimiento anual, debido a que no había nada que mantener, en el fondo el mantenimiento es para poder poner operativo el software.

Que aduce que al 31 de diciembre del 2018 aún no se pudo poner en marcha el software, no pudiendo usarse, pero existía la probabilidad de que el software podría generar beneficios económicos futuros, objetivo primordial por el cual se estaba adquiriendo para brindar el soporte tecnológico a todas las áreas de la empresa; asimismo, el 30 de mayo de 2019 el ingeniero , trabajador del área de sistemas, presentó un informe al respecto, hecho que motivó la decisión del Acuerdo de Socios de 31 de mayo de 2019 plasmada en el asiento de Libro Diario motivo del reparo de la Administración, que fue el desistimiento de continuar con el proyecto de implementación del . Agrega que la Administración sostiene que no implementó ni utilizó el en el año 2018, ni tampoco en el año 2019 en el cual fue deducido como gasto, según los documentos presentados, sustentándose en el artículo 57° de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que menciona que en el año 2019 se conoció recién que el software adquirido no iba a funcionar, por tanto, en ese momento se reconoció como gasto, por lo que no fue posible reconocer el gasto en el ejercicio anterior debido a

que en el año 2018 se consideró como un intangible de duración ilimitada, por cuanto aún no se encontraba operativo el software, no se ingresó ningún dato, además no generaba beneficios económicos futuros, pero sí la probabilidad de generarlos, por tanto, no es posible deducir su amortización en el año 2018. En ese sentido, concluye que la adquisición del se considera de duración ilimitada, al no poder usarse, al no haberlo implementado y al no tener soporte, se considera gasto en el año 2019; en consecuencia, de acuerdo a ley, se debe reconocer el gasto relacionado con la provisión de intangible del

Que por su parte, la Administración señala que como consecuencia del procedimiento de fiscalización parcial realizado a la recurrente, formuló reparos al gasto de ventas y de administración para la determinación de la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2019; asimismo, sobre la base de los reparos al gasto aplicó la Tasa Adicional de dicho impuesto de enero a setiembre, noviembre y diciembre de 2019.

Que de lo actuado se aprecia que, como resultado de un procedimiento de fiscalización parcial[1] iniciado a la recurrente mediante la Carta N° 0-01-SUNAT y el Requerimiento N° 051 (fojas 340 y 344), la Administración emitió las Resoluciones de Determinación N° 656 a 667 por el Impuesto a la Renta de Tercera Categoría del ejercicio 2019 y la Tasa Adicional del 5% de dicho impuesto de enero a setiembre, noviembre y diciembre de 2019 (fojas 1155 a 1184).

Que en tal sentido, se procederá a verificar en esta instancia si los valores impugnados fueron emitidos con arreglo a ley.

Resolución de Determinación N° 656

Que del Anexo N° 02 del referido valor (folio 1181/vuelta), se aprecia que la Administración reparó la renta neta imponible del Impuesto a la Renta de Tercera Categoría del ejercicio 2019 respecto a: 1. Las facturas emitidas por contabilizadas como gastos de ventas; 2. Las facturas emitidas por contabilizadas como gastos de administración; y, 3. El gasto de administración contabilizado en la cuenta contable "682 Provisión de amortización de intangibles" que no corresponde en el ejercicio 2019.

Facturas emitidas por contabilizadas como gastos de ventas

Que del Anexo N° 02 a la aludida resolución de determinación (folio 1181), se advierte que la Administración formuló reparo a las operaciones consignadas en las facturas emitidas por por el importe de S/ 98 697,00, toda vez que la recurrente no acreditó con documentación fehaciente y preconstituida la realización de los servicios de transporte y su vinculación con la renta gravada, por lo que tales facturas contabilizadas como gastos de ventas, no fueron aceptadas tributariamente como deducción del gasto para efecto de la renta neta imponible del Impuesto a la Renta de Tercera Categoría del ejercicio 2019, consignando como base legal el artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta, y como sustento el punto 1 del Anexo N° 01 y el Anexo N° 02 al Resultado del Requerimiento N° 425 y el ítem 1 del Anexo N° 01 y el Anexo N° 02 al Resultado del Requerimiento N° 635.

Que de acuerdo con el 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 dicha ley.

Que en las Resoluciones N° 01145-1-2005 y 01807-4-2004, entre otras, este Tribunal ha establecido que para tener derecho al crédito fiscal o a la deducción de gastos, no basta acreditar que se cuenta con los comprobantes de pago que respalden las operaciones efectuadas ni con su registro contable, sino que fundamentalmente es necesario demostrar que dichos comprobantes en efecto corresponden a operaciones reales o existentes, es decir, que se produjeron en la realidad. Asimismo, en las Resoluciones N° 00120-5-2002, 03708-1-2004 y 13687-1-2011 se ha precisado que los contribuyentes deben mantener al menos un nivel mínimo indispensable de elementos de prueba que acrediten que los comprobantes que sustentan su derecho correspondan a operaciones reales.

Que adicionalmente, en las Resoluciones N° 06368-1-2003 y 16784-10-2012, entre otras, se ha interpretado que corresponde a la Administración efectuar la inspección, investigación y control de las obligaciones tributarias, con el objeto de determinar la certeza de las operaciones, siendo que para demostrar la hipótesis de que no existió

[1] En el que el elemento del tributo a fiscalizar fue el costo de ventas y gastos, y los aspectos contenidos en dicho elemento fueron todos los aspectos.

operación real, es preciso que se investiguen todas las circunstancias del caso, actuando para tal efecto los medios probatorios pertinentes y sucedáneos, siempre que sean permitidos por el ordenamiento tributario, valorándolos en forma conjunta y con apreciación razonada.

Que de la norma citada y criterios expuestos se tiene que para sustentar válidamente la deducción de gastos para determinar la renta neta imponible del Impuesto a la Renta, estos deben corresponder a una operación real y, asimismo, para determinar la fehaciencia de las operaciones realizadas por los deudores tributarios es necesario, en principio, que se acredite la realidad de las transacciones realizadas directamente con sus proveedores, las que pueden sustentarse, entre otros, con la documentación que demuestre haber recibido los bienes tratándose de operaciones de compra de bienes o, en su caso, con indicios razonables de la efectiva prestación de los servicios que señalan haber recibido, siendo posible que la Administración demuestre que las operaciones sustentadas en facturas de compras de los contribuyentes no son reales, actuando una serie de elementos probatorios cuya evaluación conjunta permita llegar a tal conclusión, siempre y cuando dichos elementos probatorios no se basen exclusivamente en incumplimientos de los proveedores.

Que en el Punto 1 del Anexo N° 01 al Requerimiento N° 425 (fojas 369 y 370), la Administración indicó que del Registro de Compras y Libro Diario presentados por la recurrente verificó que recibió servicios de transporte de carga, los cuales se encontraban contabilizados en la cuenta contable '202. Transporte de carga", la cual comprendía el gasto de ventas del ejercicio 2019 (cuenta contable 95), por lo que le solicitó sustentar tales servicios con los argumentos técnicos y/o legales y vinculación con la renta gravada de cada operación consignada en las facturas emitidas por el proveedor ., detalladas en el N° 02 adjunto al citado requerimiento (foja 375), debiendo proporcionar las facturas; contrato o adenda con el proveedor; documentación que acredite la entrega y/o el despacho de los bienes, relacionados a los servicios de transporte de carga recibidos; guías de remisión remitente y transportista; documentación que acredite el control de ingreso y/o salida de las unidades de transporte de los bienes en el domicilio o local del contribuyente; documentación que acredite el control de ingreso y/o salida de los bienes; documentación que acredite la utilización de medios de pago en la cancelación de los comprobantes de pago de compras; y, otros documentos que considerar pertinentes respecto de las compras y consumos de materias primas. Se precisó que de no sustentar lo requerido repararía el gasto detallado.

Que en respuesta a lo solicitado, la recurrente presentó el escrito de 6 de julio de 2021 (fojas 378 a 758), en el cual manifestó que el servicio de transporte de carga estaba directamente relacionado con las ventas por el envío de mercaderías al norte del Perú, que el transportista no realizaba un traslado exclusivo de sus mercaderías, sino conjuntamente a otros clientes, por lo que no recibió guías de remisión transportista, según lo establecido en el contrato; asimismo, presentó facturas, constancias de transferencias bancarias, depósitos de las detracciones, contrato de transporte terrestre, guías de remisión remitente, un listado en Excel.

Que en el Punto 1 del Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° 425 (fojas 760 a 763), la Administración dejó constancia del escrito y la documentación presentada por la recurrente; y, señaló, entre otros, lo siguiente:

- Que en virtud del contrato de transportes terrestres de mercaderías de 7 de noviembre de 2016, el proveedor se obligó a trasladar los productos de la recurrente desde el punto de origen, que fue el lugar donde entregaría los productos para que el transportista cargue sus unidades de transporte y, que además sería el punto de inicio de traslado de cada guía de remisión de la recurrente hasta el lugar de destino indicado en la guía de remisión.
- Las guías de remisión remitente de las series 001, 002 y 035 emitidas por la recurrente y las guías de remisión remitente de la serie 001 emitidas por el proveedor observado no consignan los datos de las unidades de transporte utilizadas ni de los conductores, ni tampoco la conformidad de la recepción de la mercadería con los sellos y firmas de las personas responsables en las fechas correspondientes, por lo que las mencionadas guías de remisión remitente no acreditan fehacientemente los servicios de transporte de carga de mercaderías consignadas en las facturas observadas.
- El listado en Excel no consigna los datos de las unidades de transporte utilizadas ni de los conductores, ni los responsables de la recepción de la mercadería, no se encuentra sellado ni firmado por la persona responsable de su emisión, por lo tanto, el mencionado listado no constituye documentación fehaciente para acreditar los servicios de transporte de carga de mercaderías consignadas en las facturas.
- La recurrente no acreditó con documentación fehaciente el control de ingreso y/o salida de las unidades de transporte del proveedor en el punto de partida (domicilio fiscal de la recurrente) que habrían sido utilizados para los servicios de transporte de carga de mercaderías consignados en las facturas.

- La recurrente no acreditó con documentación fehaciente los permisos, licencias y autorizaciones del proveedor observado, que habrían estado vigentes durante la prestación del servicio de transporte de carga de mercaderías, según el contrato firmado.

Que en ese sentido, la Administración procedió a observar el gasto ascendente a S/ 98 697,00, al considerar que los documentos presentados no acreditaban fehacientemente los servicios de transporte de carga de mercaderías, consignadas en las facturas del proveedor , por lo que los gastos de venta contabilizados en la cuenta contable " 202. Transporte de carga" no fueron aceptados tributariamente para efecto de la renta neta imponible del Impuesto a la Renta de Tercera Categoría del ejercicio 2019.

Que posteriormente, mediante el Requerimiento N° 635 (fojas 779 a 782), emitido al amparo del artículo 75° del Código Tributario, la Administración comunicó a la recurrente las conclusiones del procedimiento de fiscalización, entre ellas, la contenida en el Punto 1 del Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° 425 (foja 782) a fin de que presentara sus descargos.

Que en el ítem 1 del Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° 635 (fojas 1127 a 1135), la Administración dejo constancia del escrito presentado por la recurrente en respuesta a tal requerimiento (fojas 785 a 1117), e indicó que aquella proporcionó diversa documentación; de cuyo análisis estableció adicionalmente lo siguiente:

- La muestra de 227 copias de control administrativo de las guías de remisión remitente de la series , y emitidas por la recurrente, no consignan los datos de las unidades de transporte que habrían sido utilizadas ni de los conductores, ni tampoco quién o quiénes fueron los trabajadores del transportista que habrían recibido la mercadería en el punto de partida para efectuar el transporte hacia los domicilios de los clientes, únicamente se consignó con sello "la razón social y R.U.C. de la empresa .", por lo que las mencionadas copias de control administrativo de las guías de remisión remitente de la recurrente no acreditan fehacientemente los servicios de transporte de carga de mercaderías consignadas en las facturas.
- Los talonarios de "cargo de entrega de mercadería a transportistas" del año 2019 no consignan los datos de las unidades de transporte que habrían sido utilizadas ni de los conductores, ni tampoco quién o quiénes fueron los trabajadores del transportista que habrían recibido la mercadería en el punto de partida para efectuar el transporte hacia los domicilios de los clientes, únicamente se consigna con sello "la razón social y R.U.C. de la empresa .", por lo que los mencionados talonarios no acreditan fehacientemente los servicios de transporte de carga de mercaderías consignados en las facturas.
- El listado en archivo PDF no consigna los datos de las unidades de transporte que habrían sido utilizadas ni de los conductores, ni tampoco quién o quiénes fueron los trabajadores del transportista que habrían recibido la mercadería en el punto de partida para efectuar el transporte hacia los domicilios de los clientes, por lo que el mencionado documento con sello y firma del socio de la empresa de transporte, por sí solo, no acredita los servicios de transporte de carga de mercaderías consignadas en las facturas.
- La recurrente indicó que en el numeral 4.5 del contrato de servicio de transporte, se consigna que el transportista realizaría el traslado de diferentes clientes de manera simultánea por lo que sólo emitió una guía de remisión transportista, la cual no se entregaría a la recurrente, solo le emitiría una guía de remisión remitente junto con la factura entregada semanalmente y cumple con lo señalado en el numeral 1.8 del artículo 20° del Reglamento de Comprobantes de Pago; sin embargo, los documentos presentados descritos y analizados en los párrafos precedentes, no evidencian cuáles fueron las unidades de transporte que habrían sido utilizadas, ni quiénes fueron los conductores, ni los trabajadores del transportista que recibieron la mercadería, que tendrían relación con los servicios de transporte consignados en los comprobantes de pago emitidos por la empresa

- El proveedor observado no contaba con autorización para la emisión de las guías de remisión transportista, según información de su ficha R.U.C. del sistema de la Administración, por lo tanto, no ha emitido ninguna guía de remisión transportista, respecto de los servicios de transporte.
- La Administración efectuó la búsqueda del transportista en el Registro Nacional de Transporte de Carga del Ministerio de Transportes y Comunicaciones, pero no se encontró ninguna autorización o permiso otorgado a la empresa para el servicio de transporte terrestre de mercancías, por lo que no estaba autorizado para dicho servicio.

Que por lo expuesto, la Administración consideró que la recurrente no acreditó con documentación fehaciente y preconstituida la realización y su vinculación con la renta gravada de cada operación económica consignada en las facturas del proveedor observado y, por consiguiente, no acreditó que los gastos de ventas fueran permitidos para

efecto de la renta neta imponible del Impuesto a la Renta, por lo que no levantó la observación por el importe de S/ 98 697,00 en el ejercicio 2019, contabilizado en la cuenta contable "[illegible]202. Transporte de carga", según las facturas detallas en el Anexo N° 02 adjunto al Resultado del Requerimiento N° [illegible]635 (foja 1150).

Que conforme se aprecia del documento "Comprobante de Información Registrada" (foja 326), la recurrente tiene como actividad económica principal la venta al por mayor de otros productos, además de que en el punto 3 del "Anexo N° 1.4 Informe de Planeamiento" (foja 1243) se indica que la naturaleza del negocio de la recurrente es la venta al por mayor de artículos farmacéuticos como actividad principal, siendo que las facturas observadas[2], detalladas en el Anexo N° 02 adjunto al Requerimiento N° [illegible]425 (foja 375), emitidas por el proveedor [illegible]. están referidas al servicio de transporte de cajas de medicina.

Que la recurrente a efecto de sustentar la fehaciencia de las operaciones observadas por los servicios de transporte, durante el procedimiento de fiscalización, presentó los comprobantes de pago observados, guías de remisión, constancias de transferencias bancarias, constancias de depósitos de detracciones, contrato de transporte terrestre de mercaderías, listados en Excel, cargos de entrega de mercadería a transportistas, entre otros.

Que sobre el particular, conforme con el criterio antes glosado, no bastan los comprobantes de pago para acreditar la realidad de las operaciones, sino que es necesario que la recurrente acredite con documentación adicional que permita sustentar que los servicios de transporte en virtud de los cuales se contabilizaron los gastos observados, efectivamente se prestaron. Adicionalmente, el listado en Excel (fojas 1047 a 1104) solo glosan un detalle relacionado con los importes facturados, así como las guías de remisión que estarían asociadas a las facturas emitidas por la recurrente a sus clientes por la medicina supuestamente transportada por el proveedor observado, siendo que además, dichos cuadros son documentos sin fecha, y no identifican al vehículo y conductor encargado del transporte, por lo que no permiten acreditar que los servicios de transporte efectivamente se prestaron.

Que en cuanto a los cargos de entrega de mercadería a transportista (fojas 797 a 819), estos no consignan los datos de las unidades de trasporte ni de los conductores, ni tampoco las personas encargadas de recibir la mercadería desde los almacenes de la recurrente, pues únicamente consignan la razón social y el R.U.C. del proveedor [illegible]., por lo que tales documentos no acreditan que los servicios de transporte efectivamente se prestaron.

Que las guías de remisión remitente[3] emitidas por la recurrente no consignan los datos de las unidades de transporte utilizadas ni de los conductores, de conformidad con lo previsto por el artículo 19° del Reglamento de Comprobantes de Pago[4]; asimismo, de su revisión no se advierte información que permita vincularlas con los servicios de transporte por los cuales se contabilizaron los gastos observados, no pudiendo verificarse de autos la relación de dichas guías con los mencionados servicios.

Que respecto a las transferencias bancarias[5], cabe anotar que estas no acreditan la efectiva prestación de servicios de transporte, por cuanto únicamente se encuentran relacionados con los pagos que se habrían efectuado a [illegible].; asimismo, las constancias de depósito de detracciones[6] solo demuestran el cumplimiento de una obligación de carácter administrativo, pero no evidencian la efectiva realización de las operaciones observadas.

Que con relación al contrato de transporte terrestre de mercaderías suscrito entre la recurrente y el proveedor [illegible] (fojas 517 a 519), cabe señalar que en las Resoluciones N° 4832-3-2005 y 10579-3-2009, entre otras, se ha establecido que un contrato escrito solo representa la instrucción o mandato para la adquisición de un bien o la obtención de un servicio, mas no acredita que éste se haya realizado, asimismo, solo evidencia un acuerdo de voluntades para su adquisición, pero no que la transacción se haya efectuado.

Que adicionalmente, conforme la Administración dejó constancia en el Resultado del Requerimiento N° [illegible]635 (fojas 1133 y 1134), el proveedor [illegible] no contaba con autorización para la

---

2 Fojas 401 a 438.
3 Fojas 820 a 1046.
4 El punto 1 del numeral 19.1 del artículo 19° del Reglamento de Comprobantes de Pago, aprobado por Resolución de Superintendencia N° 007-99/SUNAT, modificado por Resolución de Superintendencia N° 064-2006/SUNAT, dispone que la guía de remisión - remitente deberá contener como información no necesariamente impresa, entre otros, los datos de identificación de la unidad de transporte y del conductor, como son, la marca y número de placa del vehículo y el número de licencia de conducir.
5 Fojas 439 a 477.
6 Fojas 478 a 516.

emisión de las guías de remisión transportista, según información de su Ficha R.U.C. del sistema de la Administración (foja 1122), por lo tanto, no emitió ninguna guía de remisión transportista respecto de los servicios de transporte; asimismo, de la búsqueda del transportista en el Registro Nacional de Transporte de Carga del Ministerio de Transportes y Comunicaciones, no se encontró ninguna autorización o permiso otorgado a la empresa . para el servicio de transporte terrestre de mercancías (foja 1125), por lo que no estaba autorizado para dicho servicio.

Que si bien es razonable que la recurrente haya podido contratar que le presten servicios para el traslado de la mercadería que comercializa, correspondía acredite que dichos servicios le fueron prestados fehacientemente, lo que no hizo.

Que por lo expuesto, del análisis conjunto de los documentos antes descritos, se advierte que, contrariamente a lo afirmado por la recurrente, esta no presentó un mínimo de elementos de prueba que de manera razonable y suficiente permitieran acreditar de manera fehaciente los gastos contabilizados, a pesar de que la Administración se lo requirió de forma expresa, por lo que procede mantener el presente reparo analizado y confirmar la resolución apelada en este extremo.

Que en cuanto al argumento de la recurrente referido a que cumplió con presentar documentación fehaciente que acreditaba la realización, naturaleza, cuantía y la vinculación con la renta gravada de cada operación económica consignada en las facturas emitidas por el proveedor ; debe indicarse que el reparo en el caso de autos se sustenta en la evaluación conjunta a la documentación proporcionada por la recurrente, de cuyo análisis no pudo establecerse la fehaciencia de los gastos observados, y no solo a la falta de guías de remisión transportista, por lo que tal argumento no resulta amparable. Cabe reiterar que la recurrente no presentó documentación que evidencie la efectiva prestación de servicios por parte del proveedor de transporte, como podría ser por ejemplo, coordinaciones entre la recurrente y dicho proveedor sobre el recojo y entrega de las mercaderías, o indicaciones de la recurrente a dichos proveedores sobre las condiciones en qué debían ser trasladadas las mercaderías, entre otros[7].

Que asimismo, durante el procedimiento de fiscalización la recurrente no presentó documentación respecto a las operaciones observadas, esto es, no proporcionó elementos de prueba que de manera razonable y suficiente permitieran acreditar o respaldarlas, siendo que en sus recursos impugnativos tampoco adjuntó documentación adicional que sustentara tales operaciones, limitándose a señalar que la Administración pudo haber hecho cruces de información en búsqueda de la verdad material; no obstante, conforme se ha indicado, la carga de la prueba respecto a la existencia y/o realidad de las operaciones, recae en el contribuyente que alega su existencia y la Administración, puede, mediante cruces de información entre otros, aportar los elementos de prueba que considere necesarios con la finalidad de acreditar su inexistencia, por lo que si un contribuyente no aporta elementos concluyentes, podría no acreditarse la realidad o fehaciencia de sus operaciones, aún cuando no se llegase a efectuar con terceros cruce de información alguno.

Que sobre lo argumentado por la recurrente respecto a que la Administración efectuó reparos a la determinación del Impuesto a la Renta señalando, por un lado, la falta de fehaciencia y, por otro lado, que no acreditó la relación de causalidad con la generación de renta gravada ni su vinculación con los ingresos del ejercicio, por lo que existe una evidente contradicción; cabe anotar que el reparo bajo análisis se sustenta en que la recurrente no acreditó con documentación fehaciente y preconstituida la realización de los servicios de transporte y su vinculación con la renta gravada, por lo tanto, tales facturas contabilizadas como gastos de ventas no son aceptadas tributariamente como deducción del gasto, para efecto de la renta neta imponible del Impuesto a la Renta de Tercera Categoría del ejercicio 2019, por ello, lo alegado por la recurrente carece de sustento, al no advertirse contradicción alguna.

Facturas emitidas por contabilizadas como gastos de administración y no aceptadas tributariamente como deducción del gasto

Que del Anexo N° 02 a la citada resolución de determinación (folio 1181), se advierte que la Administración formuló reparo a las operaciones consignadas en las facturas emitidas por por el importe de S/ 10 938,00, toda vez que la recurrente no acreditó con documentación fehaciente la causalidad del gasto y su vinculación con la renta gravada del servicio de alojamiento y alimentación contabilizados como gastos de administración y, por consiguiente, no fueron aceptadas tributariamente como deducción del gasto, para efecto de la renta neta imponible del Impuesto a la Renta de Tercera Categoría del ejercicio 2019; consignando como base legal el artículo 37° de la

[7] En concordancia con el criterio establecido en la Resolución N° 11886-9-2024.

Ley del Impuesto a la Renta, y como sustento el Punto 2 del Anexo N° 01 y el Anexo N° 02 al Resultado del Requerimiento N° 425 y el ítem 2 del Anexo N° 01 y el Anexo N° 04 al Resultado del Requerimiento N° 635.

Que conforme con el primer párrafo del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta, 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 dicha ley.

Que esta norma recoge el denominado "principio de causalidad", que es la relación existente entre el egreso y la generación de renta gravada o el mantenimiento de la fuente productora, es decir, que todo gasto debe ser necesario y vinculado a la actividad que se desarrolla, noción que debe analizarse considerando los criterios de razonabilidad y proporcionalidad, atendiendo a la naturaleza de las operaciones realizadas por cada contribuyente.

Que en las Resoluciones N° 10673-1-2013 y 05154-8-2013, entre otras, este Tribunal ha establecido que para que un gasto se considere necesario se requiere que exista una relación de causalidad entre los gastos producidos y la renta generada, debiendo evaluarse la necesidad del gasto en cada caso.

Que en las Resoluciones N° 01154-2-2000 y 08634-2-2001, entre otras, se ha definido el principio de causalidad como *"la relación de necesidad que debe establecerse entre los gastos y la generación de renta o el mantenimiento de la fuente, noción que en nuestra legislación es de carácter amplio pues se permite la sustracción de erogaciones que no guardan dicha relación de manera directa; no obstante ello, el principio de causalidad debe ser atendido, por lo cual para ser determinado deberán aplicarse criterios adicionales como que los gastos sean normales de acuerdo al giro del negocio o que éstos mantengan cierta proporción con el volumen de las operaciones, entre otros"*.

Que asimismo, en la Resolución N° 04831-9-2012 se ha señalado que la carga de la prueba de que un gasto se relacione con la generación de la renta o el mantenimiento de la fuente recae en el contribuyente, por lo que es a este a quien le corresponde acreditar el cumplimiento de los requisitos exigidos por la Ley del Impuesto a la Renta para la deducción de un gasto de naturaleza tributaria, con los medios probatorios que considere idóneos y que puedan causar certeza sobre su pretensión.

Que según el inciso r) del artículo 37° de la referida ley, modificado por Decreto Legislativo N° 970, son deducibles para la determinación de la renta neta de tercera categoría los gastos de viaje que sean indispensables de acuerdo con la actividad productora de renta gravada; y la necesidad del viaje quedará acreditada con la correspondencia y cualquier otra documentación pertinente y los gastos con los pasajes, aceptándose, además, un viático que no podrá exceder del doble del monto que, por ese concepto, concede el Gobierno Central a sus funcionarios de carrera de mayor jerarquía.

Que el inciso n) del artículo 21° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 122-94-EF, sustituido por Decreto Supremo N° 159-2007-EF, prevé que los gastos de viaje en el exterior o en el interior del país, por concepto de viáticos, comprenden los gastos de alojamiento, alimentación y movilidad y no pueden exceder del doble del monto que, por este concepto, concede el Gobierno Central a sus funcionarios de carrera de mayor jerarquía.

Que el citado inciso n) agrega que los gastos de viaje por concepto de viáticos en el interior del país deberán ser sustentados con comprobantes de pago.

Que en la Resolución N° 10905-4-2021, entre otras se ha precisado que los gastos por viáticos (que comprenden los gastos de alojamiento y alimentación), serán reconocidos como gasto deducible para efecto del Impuesto a la Renta, en la medida que previamente se acredite la necesidad del viaje, teniendo el monto de dichos viáticos un límite reconocido en la Ley del Impuesto a la Renta.

Que de autos se tiene que en el Punto 2 del Anexo N° 01 al Requerimiento N° 425 (fojas 371 y 372), la Administración indicó que del Registro de Compras y Libro Diario presentado por la recurrente verificó que recibió servicios de alojamiento u otros contabilizados en las cuentas contables de relaciones públicas " 502", " 503" y " 505", las cuales comprendían a los gastos de administración del ejercicio (cuenta contable 94), por lo que le solicitó sustentar tales servicios con los argumentos técnicos y/o legales y con documentación fehaciente de cada operación económica consignada en las facturas emitidas por el proveedor
detalladas en el Anexo N° 03 adjunto al citado requerimiento (foja 376), debiendo proporcionar las facturas;

contratos o adendas con los proveedores; documentación que acredite la necesidad de los servicios recibidos o por recibir; quiénes fueron las personas que en representación de la empresa utilizaron los servicios recibidos o por recibir; que demuestre los resultados obtenidos en beneficio de la empresa como resultado de los servicios recibidos o por recibir; que acredite la cuantificación de los servicios recibidos o por recibir; medios de pago utilizados en la cancelación de los servicios recibidos o por recibir; y, otros documentos que considerara pertinentes respecto de los servicios recibidos o por recibir.

Que en respuesta a lo solicitado, la recurrente presentó el escrito 6 de julio de 2021 (fojas 378 a 758), en el cual manifestó que fueron gastos relacionados al hospedaje y alimentación en el distrito de Canoas de Punta Sal en Tumbes, que correspondían al Gerente de la empresa y su esposa Directora Técnica, y Gerente de Operaciones; asimismo, señaló lo siguiente:

- La Factura N° -4097 emitida por el proveedor corresponde al alojamiento y alimentación del 8 al 11 de marzo de 2019, cuyo motivo fue sellar acuerdos comerciales con los clientes más importantes de la zona y de la empresa, Nortfarma y Farmacia 24 horas, además de visitar la Clínica Tresa de Talara y reunirse con los vendedores de la zona y , a quienes se les comunicó los acuerdos comerciales celebrados y darles orientación para el cumplimiento y seguimiento de su trabajo. Adicionalmente, presentó la factura y cotización correspondientes.
- Las Facturas N° -5854 y -5855 emitidas por el proveedor corresponden al alojamiento del 6 al 9 de octubre de 2019, cuyo motivo fue coordinar con los vendedores residentes de la zona y para reforzar la venta horizontal en la zona de Piura - Tumbes, además de constatar el desenvolvimiento del vendedor , quien renunció por su pésimo rendimiento en ventas y cobranzas. Adicionalmente, presentó las facturas, cotización, constancias de transferencias bancarias, correo electrónico remitido al proveedor, cuadro de evaluación de ventas, constancia de baja de trabajador y carta de renuncia de trabajador.

Que en el Punto 2 del Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° 425 (fojas 763 a 768), la Administración dejó constancia del escrito y la documentación presentada por la recurrente; y, señaló, entre otros, lo siguiente:

- La Factura N° -4097 emitida por el proveedor . fue cancelada mediante la utilización de tarjeta de crédito, según estado de cuenta; sin embargo, la recurrente no acreditó con documentación fehaciente los acuerdos comerciales que se habrían efectuado con los clientes de la zona o con las personas mencionadas, ni la visita a la Clínica que motivaron los gastos de alojamiento y alimentación de los gerentes y de la directora técnica de la recurrente en el distrito de Canoas de Punta Sal en Tumbes. Asimismo, la recurrente no acreditó con documentación fehaciente, la comunicación y la orientación que habría sido efectuada a los vendedores mencionados para la ejecución de su trabajo, lo que motivó los gastos de alojamiento y alimentación de los gerentes y de la directora de la recurrente en el distrito de Canoas de Punta Sal en Tumbes. Agrega que, la factura y la cotización del proveedor consignaron alojamiento y alimentación de 4 huéspedes, lo que difiere de los 2 gerentes y una directora mencionados por la recurrente, por lo que hay una inconsistencia respecto a lo indicado por la recurrente.
- Las Facturas N° -5854 y -5855 emitidas por el proveedor fueron canceladas mediante la utilización de tarjeta de crédito; sin embargo, la recurrente no acreditó con documentación fehaciente, las coordinaciones que se habrían efectuado con los vendedores mencionados residentes de la zona, ni la constatación del desenvolvimiento del trabajador mencionado, que motivaron los gastos de alojamiento y alimentación de los gerentes y de la directora de la recurrente en el distrito de Canoas de Punta Sal en Tumbes; indica que el "cuadro de evolución de ventas" (no se identifica el responsable de su emisión ni su cargo en la empresa) solo es una relación de clientes con montos totales por los meses de enero a octubre de 2019 y que tendrían relación con el desenvolvimiento del trabajador , quien presentó su carta de renuncia. Agrega que, la facturas y la cotización individual del proveedor consignaron alojamiento y alimentación de 4 huéspedes, lo que difiere de los 2 gerentes y una directora mencionados por la recurrente, por lo que hay una inconsistencia respecto a lo indicado por la recurrente.

Que en ese sentido, la Administración procedió a observar el gasto ascendente a S/ 10 938,00, al considerar que recurrente no acreditó con documentación fehaciente la causalidad del gasto y su vinculación con la renta gravada del alojamiento y la alimentación consignados en las facturas del proveedor , por lo que los gastos de administración contabilizados en las cuentas contables de relaciones públicas ' 502", " 503" y

“ 505” no fueron aceptados tributariamente para efecto de la renta neta imponible del Impuesto a la Renta de Tercera Categoría del ejercicio 2019.

Que posteriormente, mediante el Requerimiento N° 635 (fojas 779 a 782), emitido al amparo del artículo 75° del Código Tributario, la Administración comunicó a la recurrente las conclusiones del procedimiento de fiscalización, entre ellas, la contenida en el Punto 2 del Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° 425 (foja 782) a fin de que presentara sus descargos.

Que en el ítem 2 del Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° 635 (fojas 1135 a 1140), la Administración dejo constancia del escrito presentado por la recurrente en respuesta a tal requerimiento (fojas 785 a 1117), y señaló que aquella proporcionó diversa documentación, de cuyo análisis estableció adicionalmente lo siguiente:

- Con relación a la Factura N° -4097 emitida por el proveedor ., indicó que los correos electrónicos del 19 y 22 de marzo de 2019 emitidos por el Gerente consignan la comunicación al cliente sobre el reajuste y acuerdo de las cuotas y rebates de los laboratorios y la remisión al cliente Nortfarma de la lista de precios de productos médicos a partir de marzo de 2019, respectivamente; sin embargo, la recurrente no acreditó con documentación fehaciente las reuniones presenciales que habría sostenido el Gerente, así como la Directora Técnica y el Gerente de Operaciones, con los clientes mencionados en los correos electrónicos, que motivaron los gastos de alojamiento y alimentación en el distrito de Canoas de Punta Sal en Tumbes.
- En cuanto a las Facturas N° -5854 y -5855 emitidas por el proveedor ., indicó que el convenio de incentivo por cese de labores firmado por la recurrente como empleador y por como trabajador, se consignó el cese de las labores según la carta de renuncia presentada por el trabajador y la recurrente se comprometió al pago de cuatro remuneraciones del promedio de los últimos 6 sueldos de los periodos laborados; sin embargo, la recurrente no acreditó con documentación fehaciente, las reuniones, supervisiones y coordinaciones presenciales que habrían tenido los gerentes y la directora técnica con los vendedores y residentes de la zona de Piura - Tumbes, ni la constatación del desenvolvimiento del vendedor que motivaron los gastos de alojamiento y alimentación en el distrito de Canoas de Punta Sal en Tumbes. Refiere que, en el “cuadro de evolución de ventas” no se aprecia cuáles fueron las acciones que habrían efectuado los gerentes y la directoria técnica en la zona Piura - Tumbes, que motivaron los gastos de alojamiento y alimentación en el distrito de Canoas de Punta Sal en Tumbes.

Que por lo expuesto, la Administración consideró que la recurrente no acreditó con documentación fehaciente la causalidad del gasto y su vinculación con la renta gravada del alojamiento y alimentación consignados en las facturas del proveedor observado y, por consiguiente, no acreditó que los gastos de administración sean permitidos para efecto de la renta neta imponible del Impuesto a la renta, por lo que no levantó la observación por el importe de S/ 10 938,00 en el ejercicio 2019, contabilizado en las cuentas contables de relaciones públicas “ 502”, “ 503” y ‘ 505”, según las facturas detallas en el Anexo N° 04 adjunto al Resultado del Requerimiento N° 635 (foja 1152).

Que en el presente caso, se advierte que la Administración reparó el importe de S/ 10 938,00, al no haber acreditado la recurrente con documentación fehaciente la causalidad del gasto y su vinculación con la renta gravada el servicio de alojamiento y alimentación contabilizados como gastos de administración y, por consiguiente, no fueron aceptados tributariamente como deducción del gasto, para efecto de la renta neta imponible del Impuesto a la Renta de Tercera Categoría del ejercicio 2019.

Que de autos se tiene que las Facturas N° -4097, -5854 y -5855 que fueron emitidas por el proveedor (fojas 520 a 522) a la recurrente por el servicio de alojamiento y alimentación, siendo reparadas por la Administración al haber considerado que no cumplían con el principio de causalidad.

Factura N° -4097 de 8 de marzo de 2019

Que sobre el particular, la recurrente aduce que tal gasto tuvo por motivo sellar acuerdos comerciales con los clientes más importantes de la zona y de la empresa, y , además de visitar la Clínica y reunirse con los vendedores de la zona y , a quienes se les comunicó los acuerdos comerciales celebrados y darles orientación para el cumplimiento y seguimiento de su trabajo, a cuyo efecto adjuntó copia de la citada factura, cotización y constancia

de pago (fojas 522, 523 y 526); no obstante, de acuerdo con los criterios jurisprudenciales expuestos, dicha documentación no resulta suficiente dado que con su emisión no se encuentra acreditado que tales gastos hubieran sido destinados a la generación de renta o el mantenimiento de la fuente productora.

Que con relación a los correos electrónicos de 19 y 22 de marzo de 2019 remitidos por el Gerente , debe indicarse que estos solo acreditarían información sobre acuerdos comerciales sobre cuotas y rebates ajustados por laboratorio para la de 10 de marzo de 2019, así como una lista especial de precios para dese marzo de 2019; sin embargo, para el caso analizado, tal documentación no permite sustentar que la recurrente se haya reunido presencialmente para concretar referidos acuerdos comerciales; sin perjuicio de ello, tampoco obra en autos documentación alguna que evidencie que tal gasto hubieran sido destinados con motivo de sellar acuerdos comerciales con las referidas empresas, visitar la Clínica y reunirse con los vendedores de la zona y para comunicarles dichos acuerdos, por lo que, no se encuentra acreditado que fue destinado a la generación de renta o al mantenimiento de su fuente productora de renta, en tal sentido, corresponde confirmar la resolución apelada en dicho extremo.

Facturas N° -5854 y -5855

Que al respecto, la recurrente afirma que tales gastos tuvieron como motivo coordinar con los vendedores residentes de la zona y para reforzar la venta horizontal en la zona de Piura - Tumbes, además de constatar el desenvolvimiento del vendedor , quien renunció por su pésimo rendimiento en ventas y cobranzas y, a tal efecto, adjuntó copia de las indicadas facturas, cotización y constancia de pago (fojas 520, 521, 524, 525 y 527); no obstante, de acuerdo con los criterios jurisprudenciales expuestos, dicha documentación no resulta suficiente dado que con su emisión no se encuentra acreditado que los gastos por consumo de alimentos hubieran sido destinados a la generación de renta o el mantenimiento de la fuente productora.

Que en cuanto a la carta de renuncia y el convenio por cese de laborares de 19 de octubre de 2019 suscritas por (fojas 510 y 1110), estas solo acreditarían el cese del vínculo laboral de dicho trabajador, más no la constatación del desenvolvimiento del trabajador mencionado, que motivaron los gastos de alojamiento y alimentación; asimismo, el "cuadro de evolución de ventas" (fojas 1105 a 1107) solo es una relación de clientes con montos totales por los meses de enero a octubre de 2019 del trabajador ; sin perjuicio de ello, tampoco obra en autos documentación alguna que evidencie que tales gastos hubieran sido destinados a realizar coordinaciones que se habrían efectuado con los vendedores y residentes de la zona de Piura - Tumbes, por lo que no se encuentra acreditado que fueron destinados a la generación de renta o al mantenimiento de su fuente productora de renta, en tal sentido, corresponde confirmar la resolución apelada en dicho extremo.

Que respecto al argumento de la recurrente referido a que cumplió con presentar documentación fehaciente que acredita la realización, naturaleza, cuantía y la vinculación con la renta gravada de cada operación económica consignada en las facturas emitidas por el proveedor ; cabe señalar que el reparo en el caso de autos se sustenta en la evaluación conjunta a la documentación proporcionada por la recurrente, en el que la Administración concluyó que la recurrente no sustentó los motivos por los cuales asumió los gastos de alojamiento y alimentación contabilizados como gastos de administración y que en razón a ello no acreditó que estos cumplían con el principio de causalidad, por lo que no resulta amparable lo alegado sobre el particular.

Gasto de administración contabilizado en la cuenta contable "682 Provisión de amortización de intangibles" no correspondiente al ejercicio 2019

Que del Anexo N° 02 a la mencionada resolución de determinación (folio 1181), se aprecia que la Administración formuló reparo al gasto de administración contabilizado en la cuenta contable "682 Provisión de amortización de intangibles" por el importe de S/ 89 425,00, el cual no fue aceptado tributariamente, toda vez que la deducción de dicho gasto no correspondía en el ejercicio 2019; consignando como base legal el artículo 57° de la Ley del Impuesto a la Renta, y como sustento el Punto 3 del Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° 425 y el ítem 3 del Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° 635.

Que de acuerdo con el inciso g) del artículo 44° de la Ley del Impuesto a la Renta, no son deducibles para la determinación de la renta imponible de tercera categoría, la amortización de llaves, marcas, patentes, procedimientos de fabricación, juanillos y otros activos intangibles similares. Sin embargo, el precio pagado por

activos intangibles de duración limitada, a opción del contribuyente, podrá ser considerado como gasto y aplicado a los resultados del negocio en un solo ejercicio o amortizarse proporcionalmente en el plazo de 10 años. La SUNAT previa opinión de los organismos técnicos pertinentes está facultada para determinar el valor real de dichos intangibles, para efectos tributarios, cuando considere que el precio consignado no corresponda a la realidad. La regla anterior no es aplicable a los intangibles aportados, cuyo valor no podrá ser considerado para determinar los resultados. En el reglamento se determinarán los activos intangibles de duración limitada.

Que el inciso a) del artículo 57° de la aludida ley, preceptúa que las rentas de la tercera categoría se consideran producidas en el ejercicio comercial en que se devenguen, norma que también es de aplicación para la imputación de los gastos.

Que según el último párrafo del mismo artículo 57°, excepcionalmente, en aquellos casos en que debido a razones ajenas al contribuyente no hubiera sido posible conocer un gasto de la tercera categoría oportunamente y siempre que la SUNAT compruebe que su imputación en el ejercicio en que se conozca no implica la obtención de algún beneficio fiscal, se podrá aceptar su deducción en dicho ejercicio, en la medida que dichos gastos sean provisionados contablemente y pagados íntegramente antes de su cierre.

Que los numerales 1 y 4 del inciso a) del artículo 25° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, el tratamiento previsto por el inciso g) del artículo 44° de la ley respecto del precio pagado por activos intangibles de duración limitada, procederá cuando dicho precio se origine en la cesión de tales bienes, y no a las contraprestaciones pactadas por la concesión de uso o el uso de intangibles de terceros, supuestos que encuadran en la deducción a que se refiere el inciso p) del artículo 37° de la ley; siendo que dicho tratamiento sólo procederá cuando los intangibles se encuentren afectados a la generación de rentas gravadas de la tercera categoría.

Que conforme con el numeral 2 del citado inciso a), se consideran activos intangibles de duración limitada aquéllos cuya vida útil está limitada por ley o por su propia naturaleza, tales como las patentes, los modelos de utilidad, los derechos de autor, los derechos de llave, los diseños o modelos, planos, procesos o fórmulas secretas y los programas de instrucciones para computadoras (*software*), precisándose que no se considera activos intangibles de duración limitada las marcas de fábrica y el fondo de comercio (*goodwill*).

Que con relación a las normas antes citadas, este Tribunal mediante la Resolución N° 03430-5-2006 ha dispuesto que a diferencia de los bienes tangibles, respecto de los cuales la legislación del Impuesto a la Renta prevé su depreciación como una forma de recuperar la pérdida del valor del bien, en el caso de bienes intangibles en principio no se permite su deducción; no obstante, se establecen excepciones para determinados intangibles, que pueden ser deducidos a opción del contribuyente como gasto o amortizados, siempre que sean de duración limitada por ley o por su naturaleza, y que sean comprados de terceros, no aportados.

Que en las Resoluciones N° 09518-2-2004 y 12309-8-2015, entre otras, se ha precisado que los activos intangibles tienen los siguientes requisitos: a) carecen de sustancia física, b) son identificables, c) se tiene control sobre ellos, y d) contribuyen a generar ingresos futuros.

Que en la Resolución N° 20274-9-2012 se ha interpretado que de conformidad con lo dispuesto por el inciso g) del artículo 44° de la Ley del Impuesto a la Renta, en lo que respecta al precio pagado por activos intangibles de duración limitada, los contribuyentes podrán optar por alguna de estas dos opciones: a) Considerarlo como gasto y aplicarlo a los resultados del negocio en un solo ejercicio; o, b) Amortizarlo proporcionalmente en el plazo de 10 años; opciones que no podrán ser aplicadas en el caso de los intangibles aportados, en tanto la norma prohíbe expresamente que el valor de los mismos sea considerado para determinar los resultados.

Que de otro lado, conforme con el párrafo 8 de la Norma Internacional de Contabilidad - NIC N° 38 Intangibles[8], éstos son activos identificables, de carácter no monetario y sin apariencia física, y de acuerdo al párrafo 21 un activo intangible se reconocerá si, y sólo si, es probable que los beneficios económicos futuros que se han atribuido al mismo fluyan a la entidad; y el costo del activo puede ser valorado de forma fiable.

Que los criterios para reconocer un activo intangible según el párrafo 10 de la citada norma son la identificabilidad, control sobre el recurso en cuestión y la existencia de beneficios económicos futuros. Si un elemento incluido en el alcance de la mencionada norma no cumpliese la definición de activo intangible, el importe derivado de su adquisición o de su generación interna, por parte de la entidad, se reconocerá como un gasto del ejercicio en el que se haya incurrido.

[8] En la versión aprobada por el Consejo Normativo de Contabilidad mediante Resolución N° 034-2005-EF/93.01.

Que de autos se tiene que en el Punto 3 del Anexo N° 01 al Requerimiento N° 425 (fojas 373 y 374), la Administración consignó que del Libro Diario presentado por la recurrente verificó que en la cuenta contable de "682 provisión de amortización de intangibles" contabilizó como gasto la operación denominada "licencia al no llegar acuerdo de implementación" por el importe de S/ 89 425,00, la cual comprendía a los gastos de administración del ejercicio (cuenta contable 94), además, del Registro de Activos advirtió que el mencionado monto fue amortizado totalmente en el ejercicio 2019, por lo que le solicitó sustentar la referida operación relacionada al gasto de administración, con los argumentos técnicos y/o legales y con la documentación fehaciente que acredite la realización, naturaleza, cuantía y su vinculación con la renta gravada, debiendo proporcionar las facturas; contrato o adenda con el proveedor del bien intangible; documentación que acredite la necesidad del bien intangible; documentación que acredite la utilización del bien intangible cuyos resultados obtenidos hayan sido en beneficio de la empresa; documentación que acredite el motivo de la amortización del bien intangible en su totalidad en el ejercicio 2019; medios de pago utilizados en la cancelación de la factura de compra del bien intangible; y, otros documentos que considerara pertinentes respecto del gasto.

Que en respuesta a lo solicitado, la recurrente presentó el escrito 6 de julio de 2021 (fojas 378 a 758), en el cual manifestó que adquirió el software bajo el principio de obtener beneficios económicos futuros, porque no contaba con un software que enlace todas las áreas de la empresa, y que el contrato de adquisición lo hizo con la empresa ; sin embargo, el *software* nunca pudo ponerse en marcha, e incluso el proveedor exigió el pago del mantenimiento anual para la rescisión del contrato, lo que no ocurrió; afirmó que el Informe de 30 de mayo de 2019 del ingeniero de sistemas , motivó el acuerdo de socios para la rescisión del contrato y mediante el Informe de 1 de julio de 2021 del CPC se concluyó dar de baja el activo intangible que quedó fuera de uso, por lo que si bien la adquisición de la licencia era de duración limitada, al no poder usarse, ni haberse sido implementada y tampoco tener soporte, debió llevarse al gasto en el año 2019. Adicionalmente, presentó la factura, contrato de mantención de localización, contrato de acuerdo de negocio proyecto, contrato de licencia de software , correos electrónicos, constancias de transferencias bancarias, constancia de depósito de la detracción, proyecto de implementación Libro de Actas, propuestas de económicas, Informe de 30 de mayo de 2019, carta del proveedor comunicando la suspensión del , y el Informe de 1 de julio de 2021.

Que en el Punto 3 del Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° 425 (fojas 768 a 773), la Administración dejó constancia del escrito y la documentación presentada por la recurrente; y, señaló, entre otros, lo siguiente:

- Los contratos vinculados a la implementación del fueron firmados por la recurrente en marzo del 2018, siendo que la Factura N° -2295 emitida por el proveedor ., relacionada a la implementación del fue emitida en marzo de 2018 y cancelada mediante transferencias bancarias en abril, junio, julio y agosto de 2018, según lo acordado entre ambas partes.
- La citada Factura N° -2295 estuvo anotada en el Registro de Activos Fijos como activo intangible ( ) desde marzo de 2018 y se efectuó su amortización al 100% en el ejercicio 2019, en aplicación del inciso 44° de la Ley del Impuesto a la Renta y el numeral 2 del inciso a) del artículo 25° de su reglamento, según la recurrente.
- La recurrente no implementó ni utilizó el en el ejercicio 2018, ni tampoco en el ejercicio 2019 en el cual fue deducido como gasto, según los documentos presentados.

Que en ese sentido, la Administración procedió a observar el gasto ascendente a S/ 89 425,00, consignado en la Factura N° -2295 emitida por el proveedor . por la implementación del contabilizado en la cuenta contable de "682 provisión de amortización de intangibles" como gasto de administración de mayo de 2019, es un gasto cuya deducción no corresponde en el ejercicio 2019, en aplicación del último párrafo del artículo 57° de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que posteriormente, a través del Requerimiento N° 635 (fojas 779 a 782), emitido al amparo del artículo 75° del Código Tributario, la Administración comunicó a la recurrente las conclusiones del procedimiento de fiscalización, entre ellas, la contenida en el Punto 3 del Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° 425 (foja 782) a fin de que presentara sus descargos.

Que en el ítem 3 del Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° 635 (fojas 1140 a 1149), la Administración dejo constancia del escrito presentado por la recurrente en respuesta a tal requerimiento (fojas 785

a 1117), y señaló que aquella proporcionó diversa documentación, de cuyo análisis estableció adicionalmente lo siguiente:

- Los correos electrónicos de 9 de mayo de 2019 consignan la petición del Gerente de Operaciones de la recurrente al proveedor . para la devolución de la licencia , así como el reembolso de lo pagado.
- El informe de 30 de mayo de 2019 emitido por el Ing. , concluyó que las licencias, mantenimientos anuales y servicios adquiridos no podían ser utilizados en la empresa tal como estaban, además de que la propuesta del proveedor no era beneficiosa por ser costosa y poco productiva.
- La carta de 14 de octubre de 2019 emitida por comunicó la suspensión del mantenimiento del software así como las actualizaciones vigentes.
- El Informe de 1 de julio de 2021 emitido por el , concluyó dar de baja el activo intangible , según lo establecido en la Ley del Impuesto a la Renta y su reglamento.
- Según los documentos presentados, la recurrente no utilizó y/o implementó, ni tampoco efectuó el mantenimiento de la licencia del software en el ejercicio 2019, por lo tanto, la deducción como gasto no se encontró vinculado a la generación de rentas gravadas del ejercicio 2019. Agrega que de conformidad con el párrafo 10 de la NIC N° 38 - Intangibles, *"No todos los activos descritos en el párrafo 9 cumplen con la definición de activo intangible, esto es, identificabilidad, control sobre el recurso en cuestión y existencia de beneficios económicos futuros. Si un elemento incluido en el alcance de esta Norma no cumpliese la definición de activo intangible, el importe derivado de su adquisición o de su generación interna, por parte de la entidad, se reconocerá como un gasto del periodo en el que se haya incurrido".*

Que por lo expuesto, la Administración consideró que la recurrente no levantó la observación al gasto por el importe de S/ 89 425,00, consignado en la Factura N° -2295 emitida por el proveedor por la licencia , mantenimiento anual y consultoría - implementación contabilizada en la cuenta contable de "682 Provisión de amortización de intangibles" como gasto de administración, siendo que no correspondía su deducción en el ejercicio 2019.

Que de autos se advierte que en el numeral 2.1 del Contrato de Licencia de Software de 23 de marzo de 2018, suscrito entre la recurrente y el proveedor (fojas 583 a 590), se estipuló que otorgó una licencia no exclusiva a perpetuidad para usar el *software*; y en su numeral 3 se estableció que una vez el licenciatario (la recurrente) haya cumplido con el pago se entregaría el *software* y que se reservaba el derecho de entregar el *software* en formato electrónico o con accesos a medios electrónicos, siendo que la recurrente sería responsable de la instalación del *software*. Adicionalmente, en el numeral 7.3 del citado contrato, se dispuso que dicho contrato no incluía el mantenimiento, soporte u otros servicios relacionados con el *software*, los cuales estarían sujetos a un contrato separado entre la recurrente y el proveedor de los servicios.

Que del Apéndice N° 01 al Contrato de Licencia de Uso del Sistema Software para Usuario Final (fojas 578 a 582), se aprecia que en su numeral 2 se consignó el número de usuarios designados para utilizar el *software* de conformidad con el tipo de usuario; en el numeral 4 se estableció que antes de la fecha de instalación del *software* en una unidad designada especificada por el licenciatario, éste se obligaba a notificar al sublicenciante (el proveedor .) por escrito respecto del tipo, modelo, número de serie, y ubicación de cada unidad designada y el número de usuarios asignados a ella, siendo que tal aviso debía ser enviado a con domicilio en la se dispuso que la entrega del *software* al licenciatario se efectuaría a más tardar cuatro semanas después de la firma del referido Apéndice N° 01.

Que asimismo, según el Contrato de Mantención de Locación de 23 de marzo de 2018, suscrito entre la recurrente y el proveedor (fojas 569 a 573), este último se obligaba a prestar servicios de mantención de localización del software , según lo establecido en las especificaciones, términos y condiciones del contrato, y que la recurrente designaría a las personas autorizadas con las cuales el proveedor se comunicaría para proporcionar el servicio. Asimismo, se estipuló que dicho contrato comenzaría a regir desde el 23 de marzo de 2018 y la prestación sería de un año.

Que por otro lado, de conformidad con el Contrato de Acuerdo de Negocio Proyecto de 23 de marzo de 2018, suscrito entre la recurrente y el proveedor (fojas 574 a 577), la recurrente aceptó los servicios de licenciamiento, servicio recurrente (anual) y servicios adicionales del software

Que adicionalmente, de los correos electrónicos de 23, 27 y 28 de marzo de 2018, remitidos por

Gerente de Cuentas de (fojas 591 a 596), se aprecia que estos solo demuestran la coordinación para las firmas de los contratos relacionados al software y el pago correspondiente en 4 cuotas.

Que la Factura N° -2295 de 28 de marzo de 2018, emitida por la empresa consigna la adquisición y los precios de la licencia , mantenimiento anual , mantenimiento anual y consultoría -implementación (foja 597), la cual fue cancelada mediante las transferencias bancarias del 30 de abril, 5 de junio 11 de julio, 15 de agosto de 2018 (fojas 598 a 601), y la detracción correspondiente fue pagada el 6 de abril de 2018 (foja 602).

Que como se aprecia del correo electrónico del 9 de mayo de 2019 remitido por - Gerente de Operaciones de recurrente para - Gerente de cuentas de se dejó constancia que nunca se utilizaron las licencias y no las iban a usar. Asimismo, mediante Acta de Junta Universal de Participacionistas de 31 de mayo de 2019, se aprobó por unanimidad dejar sin efecto y ya no continuar con la implementación del proyecto (fojas 612 y 613).

Que por lo expuesto y según los documentos presentados por la recurrente, se advierte que aquella no utilizó, implementó ni realizó mantenimiento de la licencia de software en el ejercicio 2019, por lo que de acuerdo con el numeral 4 del inciso a) del artículo 25° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, la deducción, como gasto no se encontraba vinculada a la generación de rentras gravadas de tercera categoría del ejercicio 2019. En este sentido, procede mantener el presente reparo analizado y confirmar la resolución apelada en este extremo.

Que en relación con el argumento de la recurrente en el sentido que respecto al reparo al gasto de administración - implementación del contabilizado como provisión de amortización de intangible, presentó documentación fehaciente que acreditaba la realización, naturaleza, cuantía y su vinculación con la renta gravada; cabe precisar que durante el procedimiento de fiscalización la recurrente no presentó documentación que acredite que utilizó, implementó y realizó mantenimiento de la licencia de software en el ejercicio 2019, por lo que carece de sustento lo alegado por ella.

Resoluciones de Determinación N° 657 a 667

Que del Anexo N° 1 a las citadas resoluciones de determinación (foja 1168), se aprecia que la Administración procedió a aplicar la Tasa Adicional del 5% del Impuesto a la Renta de Tercera Categoría en los periodos de enero a setiembre, noviembre y diciembre de 2019, a los importes relacionados a los reparos a la renta neta imponible de dicho impuesto del ejercicio 2019 respecto a: 1. Las facturas emitidas por ., contabilizadas como gastos de ventas, no son aceptadas tributariamente como deducción del gasto por el importe de S/ 98 697,00; 2. Las facturas emitidas por ., contabilizadas como gastos de administración, no son aceptadas tributariamente como deducción del gasto por el importe de S/ 10 938,00; y, 3. El gasto de administración contabilizado en la cuenta contable “682 Provisión de amortización de intangibles” no correspondiente al ejercicio 2019, por el importe de S/ 89 425,00; consignando como base legal el inciso g) del artículo 24°-A y el artículo 55° de la Ley del Impuesto a la Renta, y el artículo 13°-B de su reglamento.

Que de acuerdo con el inciso g) del artículo 24°-A de la Ley del Impuesto a la Renta, para los efectos del Impuesto se entiende por dividendos y cualquier otra forma de distribución de utilidades, a toda suma o entrega en especie que resulte renta gravable de la tercera categoría, en tanto signifique una disposición indirecta de dicha renta no susceptible de posterior control tributario, incluyendo las sumas cargadas a gastos e ingresos no declarados. El impuesto a aplicarse sobre estas rentas se regula en el artículo 55° de dicha ley.

Que el segundo párrafo del artículo 55° de la mencionada ley, modificado por Decreto Legislativo N° 1261, dispone que las personas jurídicas se encuentran sujetas a una tasa adicional del 5% sobre las sumas a que se refiere el inciso g) del artículo 24°-A. El impuesto determinado deberá abonarse al fisco dentro del mes siguiente de efectuada la disposición indirecta de la renta, en los plazos previstos por el Código Tributario para las obligaciones de periodicidad mensual.

Que el mismo artículo 55° agrega que en caso no sea posible determinar el momento en que se efectuó la disposición indirecta de renta, el impuesto deberá abonarse al fisco dentro del mes siguiente a la fecha en que se devengó el gasto, y de no ser posible determinar la fecha de devengo del gasto, el Impuesto se abonará en el mes de enero del ejercicio siguiente a aquel en el cual se efectuó la disposición indirecta de renta

Que por su parte, conforme con el artículo 13°-B del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, incorporado por Decreto Supremo N° 086-2004-EF, a efectos del inciso g) del artículo 24°-A de la ley, constituyen gastos que significan "disposición indirecta de renta no susceptible de posterior control tributario" aquellos gastos susceptibles de haber beneficiado a los accionistas, participacionistas, titulares y, en general, a los socios o asociados de personas jurídicas a que se refiere el artículo 14° de la ley, entre otros, los gastos particulares ajenos al negocio, los gastos de cargo de los accionistas, participacionistas, titulares y en general socios o asociados que son asumidos por la persona jurídica.

Que dicho artículo agrega que reúnen la misma calificación los siguientes gastos: 1) Los gastos sustentados por comprobantes de pago falsos, 2) Gastos sustentados por comprobantes de pago no fidedignos, 3) Gastos sustentados en comprobantes de pago emitidos por sujetos a los cuales, a la fecha de emisión de los referidos documentos, la SUNAT les ha comunicado o notificado la baja de su inscripción en el RUC o aquellos que tengan la condición de no habido, salvo que al 31 de diciembre del ejercicio, o a la fecha de cierre del balance del ejercicio, el emisor haya cumplido con levantar tal condición, 4) Gastos sustentados en comprobantes de pago otorgados por contribuyentes cuya inclusión en algún régimen especial no los habilite para emitir ese tipo de comprobante, 5) Gastos deducibles para la determinación del impuesto del contribuyente domiciliado en el país, que a su vez constituyan renta de una entidad controlada no domiciliada de acuerdo con lo dispuesto en el numeral 9 del artículo 114° de la ley, y 6) Otros gastos cuya deducción sea prohibida de conformidad con la ley, siempre que impliquen disposición de rentas no susceptibles de control tributario.

Que según lo señalado en las Resoluciones N° 02703-7-2009 y 04873-1-2012, la Tasa Adicional de 4,1%[9] se estableció para evitar que mediante gastos que no correspondía deducir, indirectamente se efectuara una distribución de utilidades a los accionistas, participacionistas, titulares y en general socios o asociados de las personas jurídicas, sin afectar dicha distribución con la retención de la tasa de 4,1%, sumas que califican como disposición indirecta de renta, por lo que en doctrina se les denomina "dividendos presuntos".

Que en las Resoluciones N° 08531-4-2016 y 09954-3-2017, entre otras, este Tribunal ha establecido que no todas las sumas o entregas que constituyan renta gravada de la tercera categoría para efecto del Impuesto a la Renta, deben ser consideradas para la aplicación de la Tasa Adicional de 4,1% pues sólo es aplicable respecto de aquellos desembolsos que signifiquen una disposición indirecta de la renta no susceptible de posterior control tributario.

Que en el caso de autos, la Administración gravó con la Tasa Adicional del 5% del Impuesto a la Renta de enero a setiembre, noviembre y diciembre de 2019, al considerar que configuraban una disposición indirecta de renta no susceptible de control tributario, los conceptos indicados en el Anexo N° 1 a las Resoluciones de Determinación N° 657 a 667 (foja 1168), que son: 1. Las facturas emitidas por contabilizadas como gastos de ventas; 2. Las facturas emitidas por , contabilizadas como gastos de administración; y, 3. El gasto de administración contabilizado en la cuenta contable "682 Provisión de amortización de intangibles" que no correspondía al ejercicio 2019.

Que respecto a la aplicación de la Tasa Adicional del Impuesto a la Renta por los reparos referidos a facturas emitidas por , contabilizadas como gastos de ventas y las facturas emitidas por , contabilizadas como gastos de administración que corresponden a gastos que no fueron debidamente sustentados ni acreditados fehacientemente, la recurrente no ha formulado argumentos para desvirtuar por tal aspecto, salvo los cuestionamientos a los reparos que ya han sido analizados precedentemente, encontrándose tales reparos arreglados a ley, por lo que corresponde confirmar la resolución apelada en este extremo respecto de dichos reparos.

Que en cuanto a la aplicación de la Tasa Adicional del Impuesto a la Renta por el reparo vinculado al gasto de administración contabilizado en la cuenta contable "682 Provisión de amortización de intangibles" que no correspondía al ejercicio 2019; cabe indicar que en el presente caso, de acuerdo con lo anteriormente expuesto, se encuentra debidamente acreditado el origen del importe que conllevó la aplicación de la Tasa Adicional (implementación del proyecto), por lo que si bien puede constituir un gasto no deducible para efectos del Impuesto a la Renta del ejercicio en cuestión, ello no implica que sea una disposición indirecta de renta no susceptible de posterior control tributario. Por tanto, se levanta el reparo efectuado en este extremo y se revoca la resolución apelada en dicho extremo a fin que la Administración reliquide la deuda contenida en el valor vinculado a este extremo.

[9] Cabe precisar que antes de la modificación dispuesta por el Decreto Legislativo N° 1261, vigente desde el 1 de enero de 2017, la Tasa Adicional era de 4,1%.

Que de otro lado, no resulta atendible la nulidad de los valores impugnados, alegada por la recurrente, toda vez que de su revisión se aprecia que fueron emitidos cumpliendo con los requisitos establecidos por el artículo 77° del Código Tributario[10], pues las resoluciones de determinación contienen los fundamentos y disposiciones que las amparan, siendo que en sus anexos - que forman parte de aquellas- se señalan los reparos efectuado, la base legal correspondiente, así como los requerimientos y sus resultados emitidos durante la fiscalización, que le sirvieron de sustento, los que fueron debidamente notificados a la recurrente, siendo que en estos se detalla la evaluación de la documentación presentada por la recurrente, así como las razones que sustentan las observaciones efectuadas a la renta neta imponible del Impuesto a la Renta materia de controversia; en tal sentido, dichos valores se encuentran debidamente motivados por remisión a los requerimientos y sus resultados, lo cual también constituye una forma válida de motivación, tal como se ha establecido en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 10141-10-2019 y 08060-3-2020, entre otras.

Que asimismo, no resulta atendible lo afirmado por la recurrente en el sentido que la resolución apelada se limita a señalar las normas y observaciones realizadas durante el procedimiento de fiscalización; pues de su revisión se verifica que expresa todos los fundamentos de hecho y de derecho que le sirvieron de base, conforme con el artículo 129° del Código Tributario, habiéndose pronunciado sobre todas las cuestiones que suscitaba el expediente, evaluando los argumentos y pruebas ofrecidas por la recurrente, siendo que el hecho que la recurrente no esté conforme con las conclusiones arribadas por la Administración no es sustento para considerar que hay una causal de nulidad. Además, de la resolución apelada se aprecia que la Administración analizó la documentación presentada por la recurrente y señaló los fundamentos por los que mantenía los reparos efectuados, habiendo detallado cuáles son las inconsistencias encontradas, respecto de las operaciones contabilizadas y deducidas de la renta neta imponible del Impuesto a la Renta de Tercera Categoría del ejercicio 2019.

Que finalmente, el informe oral solicitado se llevó a cabo con la participación de los representantes de ambas partes, conforme se aprecia de autos.

Con los vocales Ruíz Abarca y Rivadeneira Barrientos, e interviniendo como ponente el vocal Flores Quispe.

RESUELVE:

REVOCAR la Resolución de Intendencia N° 434/SUNAT de 29 de abril de 2022, en el extremo referido a la Tasa Adicional del 5% del Impuesto a la Renta en cuanto al gasto de administración contabilizado en la cuenta contable “682 Provisión de amortización de intangibles” que no correspondía al ejercicio 2019, debiendo la Administración proceder de acuerdo con lo dispuesto en la presente resolución; y, **CONFIRMARLA** en lo demás que contiene.

Regístrese, comuníquese y remítase a la SUNAT, para sus efectos.

RUIZ ABARCA **VOCAL PRESIDENTA**	**RIVADENEIRA BARRIENTOS** **VOCAL**	**FLORES QUISPE** **VOCAL**

Quintana Aquehua
Secretaria Relatora
FQ/QA/CF/jvu

NOTA: Documento firmado digitalmente

[10] Según el cual la resolución de determinación será formulada por escrito y expresará: i) El deudor tributario; ii) El tributo y el período al que corresponda; iii) La base imponible; iv) La tasa; v) La cuantía del tributo y sus intereses; vi) Los motivos determinantes del reparo u observación, cuando se rectifique la declaración tributaria. Tratándose de las resoluciones de multa, contendrán necesariamente los requisitos establecidos en los numerales 1 y 7, así como la referencia a la infracción, el monto de la multa y los intereses.