



# Tribunal Fiscal

N° 00107-1-2020

EXPEDIENTE N° : 2285-2012  
INTERESADO :  
ASUNTO : Impuesto a la Renta y Multas  
PROCEDENCIA : Lima  
FECHA : Lima, 3 de enero de 2020

**VISTA** la apelación interpuesta por con RUC N° contra la Resolución de Intendencia N de 21 de diciembre de 2011, emitida por la Intendencia de Principales Contribuyentes Nacionales de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria – SUNAT, que declaró infundada la reclamación interpuesta contra las Resoluciones de Determinación N° emitidas por Impuesto a la Renta del ejercicio 2008, pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de marzo a diciembre de 2008, y Resolución de Multa N°, emitida por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario.

## CONSIDERANDO:

Que la recurrente sostiene que el **reparo por “Otros alquileres”** se refiere al alquiler de un palco en el Estadio Monumental para el partido de fútbol entre las selecciones de Perú y Colombia, con la finalidad de agasajar a sus clientes preferentes por las compras que realizaron, a fin de fidelizarlos e incentivarlos a seguir comprando sus productos.

Que alega que presentó documentación suficiente para acreditar la necesidad del citado gasto, tales como la factura, fotos del evento, el ranking de ventas de sus clientes, informe del evento del área comercial, cartas de invitación a sus principales clientes, por lo que el gasto incurrido resulta necesario y conveniente, de acuerdo a las políticas comerciales de la empresa.

Que agrega que en el documento denominado “Ranking de ventas por clientes” consta el volumen de las compras realizadas por Importaciones Hiraoka, Hipermercados Metro, Tiendas EFE y Total Artefactos, con lo que demuestra que fue en mérito al volumen de compras de tales clientes que decidió invitarlos al evento, por lo que sustentó los criterios con los que decidió las personas invitadas. Añade que las personas invitadas fueron los representantes de sus clientes, de modo que no tiene sustento lo argumentado en contrario por la Administración, y que esta pudo hacer un cruce de información y constatar que los invitados eran efectivamente representantes de sus clientes.

Que indica que en tanto para la compañía mantener las relaciones comerciales con sus clientes se encuentra vinculado de manera directa con la venta de sus productos en sus establecimientos, el gasto por el alquiler del palco en el Estadio Monumental cumple con el principio de causalidad y, por tanto, es correcta su deducción en la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio gravable 2008.

Que en cuanto al **reparo por servicio de ventas y por servicios de asesoría y marketing**, sostiene que sustentó con diversa documentación que los gastos observados cumplen con el principio de causalidad, en tanto contribuyeron de forma directa con la generación de la renta, siendo que los servicios fueron efectivamente prestados en el ejercicio 2008.

Que añade que durante los ejercicios 2007 y 2008 no contaba con un área de marketing ni con un equipo propio de ventas, razón por la cual contrataba a proveedores para que se encarguen de la promoción, marketing y venta de sus productos en diversas empresas.

Que aduce que el gasto en marketing y ventas es imprescindible, ineludible, normal, razonable y necesario para la generación de sus ingresos, toda vez que estos últimos provienen de las ventas de sus productos. Añade que a través del reporte presentado en fiscalización demostró el incremento de las ventas año a año, lo que evidencia que el gasto no solo es necesario sino que además es efectivo.



# Tribunal Fiscal

N° 00107-1-2020

Que señala que suscribió un Contrato de Servicios de Ventas y Marketing con .., en virtud del cual dicha empresa la representaba en las actividades necesarias para concretar las ventas de sus productos, mediante reuniones directas con las áreas de compras de los potenciales compradores, que no eran grabadas ni filmadas en tanto eran actividades que realizaba diaria y normalmente. Para acreditar la prestación de los servicios de representación y ventas brindados por la mencionada empresa, puso a disposición de la Administración el «Ranking de Ventas» de 2007 y 2008, en los que se evidencia un crecimiento constante de las ventas realizadas por cada cliente como consecuencia de los referidos servicios. Precisa que dicho ranking se elaboró con base en la información de sus libros contables, los que fueron revisados y verificados por la Administración. Añade que presentó diversa documentación sustentatoria, tales como cartas mensuales, informe cuatrimestrales, informes semestrales, entre otros, cuya valoración conjunta permite demostrar la fehaciencia de los servicios prestados por .., siendo que si aquella los consideró insuficientes para acreditar la fehaciencia de los servicios debió desplegar las acciones respectivas, tales como cruces de información y/o cualquier otra medida, para alcanzar la verdad material.

Que afirma respecto al **reparo por amortización de patentes y marcas** que ha acreditado de manera fehaciente que el citado gasto cumple con el principio de causalidad a efecto de la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2008.

Que alega que en el ejercicio 2006 suscribió con Miguel Jaramillo Echevarría el contrato de servicios a fin que este realizara el diseño, desarrollo e implementación de un sistema informático – software SAF para mejorar el manejo y control de los procesos administrativos y comerciales del departamento de contabilidad; precisa que durante el 2006 suscribió una adenda por la que se prorrogó la entrega del citado software, la que se produjo en el 2008 con la entrega de la licencia de uso, siendo esta el medio idóneo para acreditar que la prestación del servicio de .. concluyó en el 2008, lo que la Administración reconoce en la página 28/38 de la apelada.

Que sostiene, en lo referido al **reparo por provisión de cobranza dudosa**, que cumplió con los requisitos previstos para su deducción, ya que esta corresponde a una deuda vencida y no pagada desde julio de 2007 por la compra de equipos audiovisuales que realizó el Ministerio de Educación, la cual fue objeto de un proceso de solución de controversias debido a la penalidad que la mencionada institución pretendió aplicar por la demora en la entrega de los referidos bienes, que concluyó con el Laudo Arbitral del 15 de diciembre de 2008 que estimó parcialmente la referida penalidad, lo que dio como resultado que la aludida institución pública deba pagar a su favor S/32 456,95.

Que señala que ha acreditado la incapacidad de pago del Ministerio de Educación a través de la copia del Laudo Arbitral que le fue notificado en diciembre de 2008 y el pago realizado por la referida institución nueve meses después luego de innumerables requerimientos, por lo que manifiesta no entender qué documentación requiere la Administración para considerar acreditada la referida incapacidad de pago. Aduce que no cuenta con cartas u otros documentos físicos, porque la gestión de cobranza la realizó de manera personal y telefónica.

Que agrega que en tanto al 28 de julio de 2008 habrían transcurrido 12 meses sin que la acreencia de S/32 457,00 por parte del Ministerio de Educación a su favor se haga efectiva, a esa fecha se habría configurado uno de los supuestos previstos en el Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, que originan la provisión de cobranza dudosa.

Que manifiesta, respecto al **reparo por promociones**, que durante la fiscalización demostró de manera fehaciente la entrega de los bienes como promociones. Precisa que durante el 2008 realizó una promoción consistente en la entrega de un producto de manera gratuita por la compra de un producto comercializado por ella; dicha promoción fue realizada en diversos centros comerciales en donde se vendían sus productos y la entrega de ellos se realizaba de manera directa a los clientes a través de un módulo ubicado en el mismo establecimiento. Agrega que no se entregó boletas por cada producto

 2



# Tribunal Fiscal

N° 00107-1-2020

otorgado, sin perjuicio de lo cual realizaba el control de los productos entregados en promoción mediante la emisión de una boleta «clientes varios» emitida con una frecuencia de cada dos días. Añade que la entrega de los productos de manera gratuita está sujeta a las acciones que el cliente está dispuesto a realizar, por lo que requerirle la firma y/o alguna muestra de identificación de la entrega puede limitar la entrega gratuita.

Que mediante escrito de alegatos de 8 de noviembre de 2019, respecto al tema de fondo de los reparos, reitera los fundamentos de su apelación y deduce la nulidad de la resolución apelada, ya que la Administración habría modificado en la instancia de reclamación el fundamento de los reparos por gasto por servicios de ventas, gasto por amortización de patentes y marcas, provisión de cobranza dudosa y gasto de alquileres, lo que vulnera lo previsto por el artículo 127° del Código Tributario.

Que adicionalmente indica que la apelada es nula por falta de motivación, dado que la Administración no habría cumplido con valorar los medios probatorios presentados oportunamente durante la fiscalización.

Que sostiene que el reparo por gastos de alquileres no se encuentra debidamente sustentado pues resulta contradictorio desconocer un gasto aduciendo que no cumple con el principio de causalidad y, a su vez, que no es fehaciente, conforme al criterio del Tribunal Fiscal en la Resolución N° 02697-5-2017.

Que alega con respecto a los pagos a cuenta que resultan improcedentes las resoluciones de determinación emitidas porque no consideran los precedentes contenidos en la sentencia de casación N° 27584, Ley que regula el proceso contencioso administrativo, solo los órganos jurisdiccionales se encuentran autorizados a apartarse de un precedente vinculante y únicamente bajo ciertas condiciones. Añade que de acuerdo al artículo V del Título Preliminar de la Ley N° 27444, la jurisprudencia emitida por los órganos del Poder Judicial que interprete disposiciones administrativas constituye fuente del procedimiento administrativo.

Que arguye que la resolución de multa es nula porque fue emitida sin seguir un procedimiento administrativo sancionador previo, como exige el artículo 234° de la Ley del Procedimiento Administrativo General; añade que la conducta que le ha sido atribuida no se encuentra tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, debido a que no cuenta con dolo, requisito indispensable del tipo infractor.

Que solicita la devolución de los pagos indebidos y/o en exceso y/o que devengan en indebidos, así como el reconocimiento de créditos de períodos anteriores, como consecuencia de declararse fundada su apelación.

Que asimismo, solicita se le reconozcan los saldos a favor y demás créditos de períodos anteriores aplicables a los períodos materia de impugnación, de acuerdo con los procedimientos contenciosos tributarios que resuelvan lo correspondiente respecto de dichos ejercicios; indica que, en tal sentido, debe entenderse que la presente impugnación incluye la impugnación del desconocimiento de saldo a favor y/o créditos y/o pérdidas de períodos anteriores (que resulten de aplicación) que hayan sido desconocidos por efecto de la aplicación de los resultados de fiscalizaciones distintos al presente ejercicio, emisión de órdenes de pago, compensaciones de oficio o por razones equivalentes, sean motivadas o inmotivadas.

Que por su parte, la Administración refiere que la recurrente no acreditó que el gasto relacionado al alquiler del palco en el Estadio Monumental, para el partido de fútbol entre las selecciones de Perú y Colombia, tuvo un fin promocional en busca de incrementar sus ventas, ni las condiciones, ni el procedimiento que siguió para establecer los criterios a considerar en la selección de sus clientes invitados.

Que señala que de las cartas de invitación cursadas a sus clientes se desprende que en algunos casos

 3



# Tribunal Fiscal

N° 00107-1-2020

invitó al jefe de compras, al gerente general, al gerente de ventas y en otros a los empleados del área de compras, lo que no guarda relación con lo manifestado por la recurrente en el sentido que las invitaciones tuvieron por finalidad el reconocimiento a sus clientes que efectuaron un volumen considerable de compras, lo que no permite establecer con certeza la finalidad de invitar al gerente de Ventas del Cliente

Que añade que la recurrente no sustentó el criterio adoptado para determinar qué clientes participaron del evento, ni cómo se definieron a los representantes, así como tampoco acreditó que los clientes invitados fueron los que mejor margen de ventas realizaron y que, por el contrario, el ranking de ventas a clientes realizado no se condice con las personas que finalmente fueron invitadas.

Que menciona, en cuanto al reparo por gastos por servicios de ventas prestado por que si bien el servicio de ventas y marketing podría ser normal en el desarrollo de las actividades de la recurrente, esta no acreditó la efectiva prestación del servicio ni su vinculación con la generación de renta gravada.

Que precisa que la recurrente no presentó los informes mensuales que debía emitir informando las actividades llevadas a cabo, en cumplimiento del contrato que suscribieron ambas partes, y el resumen de los contactos hechos y el estado de los contactos anteriores. Añade que en su defecto presentó informes cuatrimestrales en los que si bien se indica que se habían promocionado los productos que vende la recurrente, no consigna los resultados obtenidos como consecuencia del servicio brindado.

Que agrega que los rankings de ventas de sus clientes solo muestran datos, sin que exista otra documentación que respalde lo indicado (correos electrónicos, cuadros comparativos de ventas), y no brindó información acerca del servicio prestado. Añade que la recurrente no presentó las liquidaciones mensuales del servicio prestado ni la forma cómo se calcularon los importes facturados.

Que sostiene que confirmó el reparo a los gastos por servicios de asesoría de marketing ya que si bien es un gasto normal en el giro de la empresa, no acreditó la efectiva prestación del servicio y su causalidad con la generación de renta gravada.

Que señala que confirmó el reparo al gasto por amortización de patentes y marcas, al concluir que la recurrente no acreditó la efectiva prestación del servicio por el diseño, desarrollo e implementación del sistema o software denominado SAF, ni su causalidad. Indicó que la recurrente no acreditó fehacientemente haber adquirido los bienes intangibles materia de reparo, razón por la que descartó la aplicación del inciso g) del artículo 44° de la Ley del Impuesto a la Renta, indicando que corresponde considerarlo como un gasto de conformidad con el inciso p) del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta, naturaleza que se desprende del contrato de servicios y su respectiva adenda.

Que refiere que la recurrente no presentó informes ni documentos que sustenten la prestación del servicio, a pesar que en el Anexo 1 del contrato se indican diversos documentos entregables de la fase de puesta en marcha los cuales no fueron presentados, haciendo mención a que la recurrente indicó que el servicio en cuestión fue prestado por \_\_\_\_\_ y registrado en la cuenta \_\_\_\_\_ - \_\_\_\_\_ lo que sustentó con las cartas del 6 de octubre y 3 de noviembre de 2008.

Que refiere que confirmó el reparo por provisión de cobranza dudosa al considerar que la recurrente no acreditó que al momento de realizar la aludida provisión en el ejercicio 2008 existía riesgo de incobrabilidad sobre las deudas provisionadas; esto es, no acreditó la incapacidad por parte del deudor para cumplir con el pago de sus créditos exigibles y vencidos, ni acreditó haber realizado gestiones de requerimiento de pago, que además no cumplió con el requisito referido a que la provisión debe figurar discriminada en el Libro de Inventarios y Balances, ya que solo presentó asientos del Libro Diario, ni el requisito referido a que la provisión debe ser equitativa, toda vez que no existe relación con la provisión

 4



# Tribunal Fiscal

N° 00107-1-2020

de cobranza dudosa ya que la acreencia con el Ministerio de Educación nunca fue estimada como de cobranza dudosa.

Que indica que confirmó el reparo por gasto de promociones con mercadería que la recurrente comercializa, ya que no acreditó el origen y destino de las entregas gratuitas, ni cómo se definieron los productos a promocionar, ni el procedimiento a seguir para la atención de las promociones.

Que en el presente caso, mediante Carta N° [redacted] y Requerimiento N° [redacted] notificados el 12 de agosto de 2009 (fojas 2629, 2630, 2585 y 2586), la Administración inició a la recurrente un procedimiento de fiscalización del Impuesto a la Renta del ejercicio 2008, como resultado del cual emitió la Resolución de Determinación N° [redacted] formulando reparos, no aceptados por la recurrente, por: 1. Otros alquileres por S/5 916,00, 2. Servicios de ventas por S/288 928,00, 3. Servicios por asesoría de marketing por S/95 200,00, 4. Amortización de patentes y marcas por S/37 218,00, 5. Provisión de cobranza dudosa clientes país M.N. por S/32 457,00, y 6. Promociones por S/43 239,00; y emitió, asimismo, las Resoluciones de Determinación N° [redacted] (fojas 2735 a 2745) por pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de marzo a diciembre de 2008 y la Resolución de Multa N° [redacted] por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario (fojas 2733 y 2734).

Que en forma previa corresponde referirse a las nulidades de la resolución apelada alegadas por la recurrente.

## NULIDAD

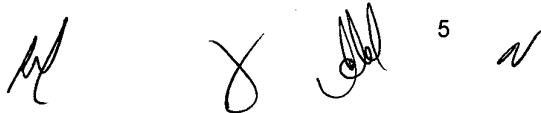
### 1. Nulidad por haber modificado en la instancia de reclamación los fundamentos de los reparos

Que la recurrente alega que mediante la resolución apelada la Administración habría modificado el fundamento de los reparos por gasto por servicios de ventas, gasto por amortización de patentes y marcas, provisión de cobranza dudosa y gasto de alquileres, vulnerando el artículo 127° del Código Tributario.

Que precisa que en el caso del **reparo por servicios de ventas** en la resolución de determinación el área acotadora sustentó el reparo en que no se habría acreditado la causalidad del gasto ni la efectiva prestación de los servicios, toda vez que no se habría mostrado la liquidación por la retribución de los servicios ni la forma en que se calculan los importes facturados, sin embargo en la instancia de reclamación la Administración consideró además que no se habrían presentado los informes mensuales que [redacted] tenía la obligación de emitir, que los informes presentados no consignan los resultados obtenidos con motivo de los servicios prestados y que no se habría presentado documentación adicional que respalde la información consignada en el ranking de ventas, lo que se aprecia en la página 21/38 de la resolución apelada.

Que señala que en el caso del **reparo por amortización de patentes y marcas**, según se verifica de la resolución de determinación el área acotadora sustentó el reparo en que no se habría acreditado la causalidad del gasto ni la efectiva prestación del servicio, sin embargo en la instancia de reclamación la Administración cuestionó la naturaleza del servicio en sí, cambiando completamente el fundamento del reparo.

Que indica que en el caso del **reparo por provisión de cobranza dudosa** de la resolución de determinación se verifica que la Administración sustentó del reparo en que no se habría acreditado que haya cumplido con la condición prevista en el acápite a) del numeral 2 del inciso f) del artículo 21° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta; mientras que en la apelada la Administración consideró además que no se habría podido verificar el cumplimiento del requisito referido a que la provisión se encuentre discriminada en el Libro de Inventarios y Balances, pues no se habría presentado las copias

 5



# Tribunal Fiscal

N° 00107-1-2020

pertinentes del referido libro; lo que se aprecia de la página 33/38 de la resolución apelada.

Que refiere que en el caso del **reparo por otros alquileres**, de la resolución de determinación se verifica que el área acotadora sustentó el reparo en que no se habría acreditado que dicho gasto cumpla con el principio de causalidad, toda vez que: (i) no se habría sustentado los criterios de selección de los invitados al evento ni que estos fueran representantes de sus clientes, y (ii) no se habría acreditado la realización de la invitación; lo que se desprende de las páginas 17/38 y 18/38 de la resolución apelada; mientras que en la instancia de reclamación la Administración consideró además que no todos los representantes tendrían el mismo cargo en las empresas invitadas, que no se habría cumplido con acreditar que los clientes invitados fueron aquellos con mejor margen de venta realizado y que el ranking de ventas no se condice con las personas que finalmente fueron invitadas.

Que en atención a lo expuesto, alega que la modificación del fundamento o la incorporación de un nuevo a través de la resolución apelada constituye la inclusión de un elemento ajeno a los asuntos de discusión, lo que se encuentra fuera de los alcances de la facultad conferida por el artículo 127° del Código Tributario, por lo que la Administración habría excedido los alcances de la facultad de reexamen que prevé el mencionado artículo y ha incurrido en causal de nulidad conforme a lo establecido por el numeral 2 del artículo 109° del citado código; por lo que solicita se declare la nulidad de la resolución apelada en el extremo de dichos reparos.

Que de acuerdo con el punto 1.1 del Anexo 4 a la Resolución de Determinación N° (fojas 2755 y 2756), la Administración reparó el cargo al gasto por otros alquileres por el alquiler de un palco del Estadio Monumental cuya causalidad no fue sustentada por la recurrente, indicando que de la evaluación de los documentos presentados (Factura N° y documento con fotos impresas denominado Informe Evento – Área comercial, del 14 de junio de 2008) no se evidenciaba la causalidad del gasto ni su contribución a la generación de ingresos, ya que no sustentó que dichas personas efectivamente fueran representantes de sus clientes, ni sustentó en base a qué conceptos decidió qué personas serían las invitadas, ni cómo efectuó la invitación al evento; observaciones que fueron establecidas en similar sentido en el punto 2 del Anexo 1 al Resultado del Requerimiento N° (foja 2336).

Que sin embargo, se aprecia que en la resolución apelada la Administración si bien señala que la recurrente no sustentó el criterio adoptado para determinar qué clientes participaron en el evento, ni tampoco sustentó cómo se definieron a los representantes de los clientes seleccionados (*«así como tampoco sustentó sobre qué base se decidió qué personas serían las invitadas»*), también observa la invitación cursada al gerente de ventas de habida cuenta que el motivo de la invitación era efectuar un reconocimiento a aquellos clientes que hubieran efectuado un considerable volumen de compras; también observa que la recurrente no presentó documentación pertinente que permitiera establecer si los clientes invitados efectivamente fueron los que mejor margen de ventas realizaron, cuestionando, además, que el ranking de ventas por clientes no se condice con las personas que fueron invitadas, atendiendo a que el sustento de la invitación era realizar un reconocimiento a los clientes que hubieran efectuado un considerable volumen de compras.

Que como se aprecia del valor impugnado y el Resultado del Requerimiento N° que sustenta el reparo, la Administración modificó el **reparo por otros alquileres** inicialmente formulado en la etapa de fiscalización incorporando a su observación aspectos tales como la finalidad de considerar, para los fines del evento, al gerente de ventas de uno de sus clientes, que no habría cumplido con acreditar que los clientes invitados fueron aquellos con mejor margen de ventas realizaron y que el ranking de ventas no se condice con las personas que finalmente fueron invitadas, por lo que tales observaciones adicionales en la reclamación constituyen un nuevo fundamento del reparo que excede la facultad de reexamen de la Administración, por lo que de conformidad con el numeral 2 del artículo 109° del Código Tributario, corresponde declarar la nulidad de la apelada en el extremo de tales fundamentos adicionales, al haberse infringido el procedimiento legal establecido.

 6



# Tribunal Fiscal

N° 00107-1-2020

Que de acuerdo con el punto 1.2 del Anexo 4 a la Resolución de Determinación N° (fojas 2754 y 2755), la Administración reparó el cargo al gasto por servicios de ventas por los que no se demostró la efectiva prestación del servicio ni su vinculación con la generación de ingresos o mantenimiento de la fuente, indicando que de la evaluación de los documentos presentados (contrato de servicios de ventas y marketing, asientos contables, informes cuatrimestrales y reporte de ventas) concluyó que el contribuyente no mostró la liquidación por la retribución de los servicios, ni la forma en que calculan los importes facturados, asimismo que los documentos presentados no sustentan la efectiva prestación del servicio de marketing y que los reportes de ventas no sustentan, por sí solos, la causalidad del gasto; observaciones que fueron establecidas en similar sentido en el punto 2 del Anexo 1 al Resultado del Requerimiento N° (fojas 2335 y 2336).

Que sin embargo, se aprecia que en la resolución apelada si bien la Administración mantiene como fundamento del **reparo por servicios de ventas** la no acreditación de la efectiva prestación del servicio ni la causalidad del gasto, que no se presentó la liquidación mensual del servicio ni la forma cómo se calcularon los importes facturados por la retribución de estos, se aprecia que en la instancia de reclamación la Administración agrega como fundamento que los informes presentados eran cuatrimestrales y no mensuales, como se estipuló en el contrato, y que no contenían los resultados obtenidos como consecuencia del servicio brindado.

Que como se aprecia del valor impugnado y el Resultado del Requerimiento N° que sustenta el reparo, la Administración modificó el reparo inicialmente formulado en la etapa de fiscalización incorporando a su observación aspectos adicionales, por lo que tales observaciones adicionales en la reclamación constituyen un nuevo fundamento del reparo que excede la facultad de reexamen de la Administración, por lo que de conformidad con el numeral 2 del artículo 109° del Código Tributario, corresponde declarar la nulidad de la apelada en el extremo de tales fundamentos adicionales, al haberse infringido el procedimiento legal establecido.

Que en el punto 1.4 del Anexo 4 a la Resolución de Determinación N° (fojas 2750 a 2752), la Administración reparó el cargo al gasto por amortización de patentes y marcas señalando como fundamento que la recurrente no sustentó el cargo a gastos de honorarios emitidos fuera del plazo de ejecución del contrato, entre los cuales se encuentran recibos emitidos en 2007 y porque no presentó ninguna documentación que acredite la efectiva prestación del servicio, habida cuenta que el servicio observado fue prestado también por otra empresa, ni su vinculación con la generación de ingresos.

Que se aprecia de la resolución apelada que en la instancia de reclamación la Administración mantiene como fundamentos del reparo el que se trataba de un gasto por honorarios emitidos fuera del plazo estipulado en el contrato (**«Como puede apreciarse, dichos recibos por honorario fueron emitidos fuera del plazo estipulado en el contrato de prestación de servicios (31.12.2006 al 31.12.2007), sin que el recurrente haya presentado durante el procedimiento de fiscalización documentación probatoria alguna que acredite que se haya efectuado prórroga alguna sobre su ejecución»**<sup>1</sup>) y que no se había acreditado la efectiva prestación del servicio por parte del señor ( **«De la verificación efectuada a la documentación presentada por el recurrente se tiene que **no sustentó con documentos ni informes la prestación del servicio, más aún cuando se tiene que en su escrito manifiesta que el servicio corresponde al diseño, desarrollo e implementación del sistema o software denominado SAF; y que fue prestado por ... y registrado en la Cuenta ...»****<sup>2</sup>); resultando los referidos fundamentos coincidentes con aquellos señalados en la etapa de fiscalización.

Que es del caso indicar que respecto del **reparo por amortización de patentes y marcas**, si bien en la apelada la Administración al analizar las obligaciones asumidas por el consultor, contenidas en el

<sup>1</sup> Foja 2874/vuelta.

<sup>2</sup> Foja 2873/vuelta.



# Tribunal Fiscal

N° 00107-1-2020

Contrato de Servicios suscrito por la recurrente con \_\_\_\_\_, evaluó si el servicio en cuestión daba lugar a una venta o a una licencia de uso del software desarrollado, concluyó que no correspondía la aplicación del inciso g) del artículo 44° de la Ley del Impuesto a la Renta, toda vez que si bien cumplía con el requisito de tratarse de intangibles de duración limitada no cumplía con aquel referido a tratarse de bienes intangibles adquiridos, por lo que continuó con el análisis del gasto con base en los fundamentos antes indicados, esto es su fehaciencia y causalidad.

Que en tal sentido, se desestima la modificación de fundamento alegada por la recurrente.

Que con relación a que en el caso del **reparo por provisión de cobranza dudosa** existiría un cambio de fundamento, toda vez que en la resolución de determinación la Administración sustentó el reparo en el hecho que no se habría acreditado que se haya cumplido con la condición prevista en el acápite a) del numeral 2 del inciso f) del artículo 21° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta; mientras que en la apelada la Administración consideró además que no se habría podido verificar el cumplimiento del requisito referido a que la provisión se encuentre discriminada en el Libro de Inventarios y Balances, pues no se habría presentado las copias pertinentes del referido libro; lo que se aprecia de la página 33/38 de la resolución apelada, se debe indicar que de la revisión efectuada en la presente instancia se tiene que de acuerdo con el punto 1.5 del Anexo 4 a la Resolución de Determinación N° \_\_\_\_\_ (fojas 2750 a 2752), la Administración reparó la provisión de cobranza dudosa al no haberse sustentado que en el ejercicio 2008 se haya dado alguno de los requisitos establecidos en la norma tributaria que originen la provisión de cobranza dudosa, sin indicar la precisión que señala la recurrente, habiéndose referido de manera general a los requisitos establecidos por la ley y el reglamento del Impuesto a la Renta.

Que es pertinente señalar, además, que en la etapa de fiscalización la Administración, mediante el punto 3 del Anexo N° 01 al Requerimiento N° \_\_\_\_\_ (foja 2537), solicitó a la recurrente identificar las operaciones que dieron origen a la provisión de cobranza dudosa cargada a la cuenta de gastos y registrada, entre otros, en el asiento \_\_\_\_\_ por S/32 456.95 —de acuerdo al detalle del Anexo 02 adjunto (foja 2533)—, así como sustentar el gasto de acuerdo al inciso i) del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta, especificando que debía señalar en el Libro de Inventarios y Balances al 31 de diciembre de 2008 los clientes a los que correspondía la provisión.

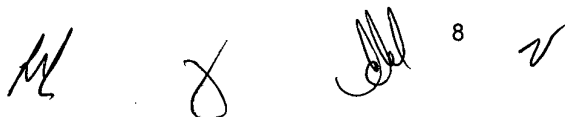
Que en atención a ello, al término de la fiscalización dejó constancia de los requisitos exigidos por la norma contenida en el inciso f) del artículo 21° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta (que exige la acreditación de: i) la condición de incobrable por cualquiera de las alternativas descritas en la disposición normativa antes referida, ii) el registro de la provisión que permita a la Administración la verificación y seguimiento de las deudas calificadas como incobrables, para lo cual se establece su anotación discriminada en el Libro de Inventarios y Balances al cierre de cada ejercicio y iii) la proporcionalidad de la deducción respecto del monto que califica como incobrable) y concluyó que la recurrente no sustentó que en el ejercicio 2008 se haya dado alguno de tales requisitos, de donde se entiende comprendido, también, el incumplimiento del requisito de la anotación discriminada en el Libro de Inventarios y Balances.

Que en tal sentido, se desestima la modificación de fundamento alegada por la recurrente.

## 2. Nulidad por falta de motivación

Que la recurrente alega que la Administración no ha valorado los medios probatorios presentados oportunamente durante el procedimiento de fiscalización.

Que así, en el caso del **reparo por servicios de asesoría de marketing** sostiene que tal como se advierte de las páginas 22/38 y 23/38 de la resolución apelada, la Administración se habría limitado a mencionar los medios probatorios presentados y señalar que no acreditan la causalidad del gasto ni la fehaciencia del servicio, omitiendo indicar los motivos por los cuales arriba a dicha conclusión, pues no

 8



# Tribunal Fiscal

N° 00107-1-2020

indica las razones por las cuales considera que dichos medios probatorios no permiten levantar el reparo formulado.

Que en el caso del **reparo por servicios de ventas**, refiere que la Administración afirma que no se acreditó su causalidad ni la efectiva prestación del servicio por parte de \_\_\_\_\_, siendo errónea dicha afirmación toda vez que presentó diversos medios probatorios que acreditan la causalidad y fehaciencia del servicio, los que no han sido valorados por aquella, habiéndose limitado a listar los medios probatorios omitiendo indicar los motivos por los cuales no resultarían suficientes para levantar el reparo formulado.

Que señala que estando a lo indicado la autoridad tributaria al no haber cumplido con valorar los medios probatorios presentados, ha incurrido en falta de motivación y, por consiguiente, en la causal de nulidad prevista en el numeral 2 del artículo 109° del Código Tributario, por lo que solicita se declare la nulidad de la apelada en el extremo de los reparos mencionados.

Que indica que si bien los referidos medios probatorios fueron presentados luego de vencido el plazo otorgado mediante Requerimiento N° \_\_\_\_\_, emitido al amparo del artículo 75° del Código Tributario, ello no era óbice para que dichos medios probatorios fueran merituados en tanto no había concluido el procedimiento de fiscalización, conforme a lo señalado por las Resoluciones N° 14610-8-2013, 03518-1-2017 y 06015-8-2016.

Que con relación a la falta de motivación de la apelada al no haber cumplido con valorar los medios probatorios presentados en el caso del **reparo por servicios de asesoría de marketing**, se tiene que el artículo 103° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF y normas modificatorias, establece que los actos de la Administración serán motivados y constarán en los respectivos instrumentos o documentos.

Que conforme al numeral 2 del artículo 109° del cuerpo de leyes citado, los actos de la Administración Tributaria son nulos los dictados prescindiendo totalmente del procedimiento legal establecido, o que sean contrarios a la ley o norma con rango inferior.

Que según el artículo 125° de la norma en comentario, los únicos medios probatorios que pueden actuarse en la vía administrativa son los documentos, la pericia y la inspección del órgano encargado de resolver, los cuales serán valorados por dicho órgano, conjuntamente con las manifestaciones obtenidas por la Administración.

Que de acuerdo a lo dispuesto por el artículo 129° del Código Tributario, las resoluciones expresarán los fundamentos de hecho y de derecho que les sirven de base, y decidirán sobre todas las cuestiones planteadas por los interesados y cuantas suscite el expediente.

Que conforme al último párrafo del artículo 150° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, cuando el Tribunal Fiscal constate la existencia de vicios de nulidad, además de la declaración de nulidad deberá pronunciarse sobre el fondo del asunto, de contar con los elementos suficientes para ello, salvaguardando los derechos de los administrados y cuando no sea posible pronunciarse sobre el fondo del asunto, dispondrá la reposición del procedimiento al momento en que se produjo el vicio de nulidad.

Que de otro lado, el artículo IV numeral 1.2 de la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley N° 27444<sup>3</sup>, aplicable supletoriamente a los procedimientos tributarios de conformidad con la Norma IX del Título Preliminar del Código Tributario, señala que el procedimiento administrativo se sustenta en el

<sup>3</sup> Actualmente recogido en el Texto Único Ordenado de la Ley del Procedimiento Administrativo General, aprobado por Decreto Supremo N° 004-2019-JUS.

 9



# Tribunal Fiscal

N° 00107-1-2020

principio del debido procedimiento según el cual los administrados gozan del derecho a exponer sus argumentos, a ofrecer y producir pruebas y a obtener una decisión motivada y fundada en derecho.

Que conforme con el numeral 4 del artículo 3° de la misma ley, la motivación constituye uno de los requisitos de validez del acto administrativo e implica que debe estar debidamente motivado en proporción al contenido y conforme al ordenamiento jurídico, precisándose en los numerales 6.1 y 6.3 de su artículo 6° que la motivación debe ser expresa, mediante una relación concreta y directa de los hechos probados relevantes del caso específico y la exposición de las razones jurídicas y normativas que con referencia directa a los anteriores justifican el acto adoptado, no siendo admisibles como motivación, la exposición de fórmulas generales o vacías de fundamentación para el caso concreto o aquellas fórmulas que por su oscuridad, vaguedad, contradicción o insuficiencia no resulten específicamente esclarecedoras para la motivación del acto.

Que en el mismo orden de ideas, el Tribunal Constitucional ha establecido, entre otras, en la Sentencia 03891-2011-PA/TC (fundamento 12) que el derecho al debido proceso previsto por el artículo 139.3° de la Constitución Política del Perú, aplicable no sólo a nivel judicial sino también en sede administrativa e incluso entre particulares, supone el cumplimiento de todas las garantías, requisitos y normas de orden público que deben observarse en las instancias procesales de todos los procedimientos, incluidos los administrativos y conflictos entre privados, a fin que las personas estén en condiciones de defender adecuadamente sus derechos ante cualquier acto que pueda afectarlos.

Que a su vez en el fundamento 17 de la precitada sentencia, el Tribunal Constitucional establece que las decisiones de la Administración deben contener una adecuada motivación, tanto de los hechos como de la interpretación de las normas o el razonamiento realizado por el funcionario o colegiado, de ser el caso.

Que finalmente destaca en el fundamento 21, que motivar una decisión no solo significa expresar únicamente al amparo de qué norma legal se expide el acto administrativo, sino, fundamentalmente, exponer en forma sucinta —pero suficiente— las razones de hecho y el sustento jurídico que justifican la decisión tomada.

Que en el caso de autos, se aprecia de la resolución apelada (foja 2875) que la Administración en el análisis de la materia controvertida se refiere a las pruebas presentadas por la recurrente (consistentes en comprobantes de pago, registros contables, contratos e informes) para indicar que de su evaluación conjunta estableció que la recurrente se limitó a la presentación de informes y contratos, más no adjuntó sustento documentario alguno de la efectiva prestación del servicio por parte de sus proveedores; no obstante no señala las razones de hecho por las cuales desestima los citados medios de prueba, no advirtiéndose el razonamiento realizado por el auditor para concluir que, en particular, los informes presentados no sustentaban la efectiva prestación del servicio de sus proveedores.

Que en consecuencia, se establece que la resolución apelada no atiende a lo exigido por los artículos 125° y 129° del Código Tributario, en tanto no expresó los fundamentos de hecho y de derecho que sirven de base para desestimar los medios probatorios presentados por la recurrente; por lo que al amparo de lo previsto en el último párrafo del artículo 150° del citado código, corresponde declarar la nulidad parcial de la resolución apelada en el extremo del reparo por servicios de asesoría de marketing.

Que sin embargo, verificándose en la presente instancia que se cuenta con los elementos suficientes para emitir pronunciamiento sobre el fondo del asunto, se procederá a ello en la presente resolución.

Que con relación a la falta de motivación de la apelada al no haber valorado los medios probatorios presentados, vinculados al **reparo por servicios de ventas**, habiéndose limitado a listarlos sin indicar los motivos por los que resultaban insuficientes, se tiene que sobre la valoración de la prueba, el artículo 197°

 10



# Tribunal Fiscal

N° 00107-1-2020

del Código Procesal Civil<sup>4</sup>—aplicable al procedimiento tributario de manera supletoria conforme a lo dispuesto por la Norma IX<sup>5</sup> del Título Preliminar del Código Tributario— dispone que todos los medios probatorios son valorados por el Juez en forma conjunta, utilizando su apreciación razonada. Sin embargo, en la resolución sólo serán expresadas las valoraciones esenciales y determinantes que sustentan su decisión.

Que cabe indicar que este Tribunal ha destacado la aplicación de lo dispuesto por la citada disposición del Código Procesal Civil, a través de las Resoluciones N° 06368-1-2003, 16784-10-2012 y 03809-8-2017, entre otras, señalando que corresponde a la Administración efectuar la inspección, investigación y control de las obligaciones tributarias, 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, de conformidad con el artículo 125° del Código Tributario, los artículos 162° y 163° de la Ley del Procedimiento Administrativo General y el artículo 197° del Código Procesal Civil.

Que sobre la valoración de los medios probatorios se debe mencionar que el Tribunal Constitucional ha precisado a través del fundamento 5 de la Resolución recaída en el Expediente N° 02126-2013-PA/TC—citando el pronunciamiento emitido en una sentencia anterior del propio Tribunal—«*Que en lo que respecta a la posición iusfundamental relativa a que los medios de prueba sean valorados de manera adecuada, el Tribunal ha individualizado en él una doble exigencia: "... en primer lugar, la exigencia del Juez de no omitir la valoración de aquellas pruebas que son aportadas por las partes al proceso dentro del marco del respeto a los derechos fundamentales y a lo establecido en las leyes pertinentes; [y] en segundo lugar, la exigencia de que dichas pruebas sean valoradas motivadamente con criterios objetivos y razonables"* [STC 4831-2005-PHC/TC Fund. Jur. 8]».

Que el Tribunal señala además en la citada resolución que «*Su contenido constitucionalmente protegido, así, queda circunscrito a asegurar que los medios de prueba admitidos sean valorados por el juez bajo criterios objetivos, en tanto que la corrección de dicha valoración queda sujeta, prima facie, a control a través de los medios impugnatorios que la ley procesal específica pueda establecer. Corrección, a estos efectos, no significa que la valoración no esté libre de errores, pues al fin y al cabo se trata de un acto de la justicia humana; sólo que ella no sea patentemente extravagante o manifiestamente inconstitucional*».<sup>6</sup>

Que de la revisión efectuada en la presente instancia se aprecia que en la resolución apelada la Administración da cuenta de los medios probatorios presentados (consistentes en el contrato de locación de servicios celebrado con \_\_\_\_\_, informes cuatrimestrales, ranking de ventas, facturas, reportes semestrales y cartas mensuales emitidas por \_\_\_\_\_), del análisis de su contenido, de las observaciones formuladas a las pruebas presentadas y de su apreciación respecto a si se acreditó o no el gasto por el servicio de ventas. Así, del contrato de locación de servicios destacó las obligaciones asumidas por el locador contenidas en las cláusulas tercera y séptima, concluyendo que del tenor del contrato este último debía informar las actividades llevadas a cabo en cumplimiento del contrato. Asimismo, a partir de dicha obligación, estableció que el locador debía presentar informes mensuales de las actividades llevadas a cabo, lo que no habría cumplido con presentarse; evaluó el contenido del ranking de ventas presentado y observó la falta de información respecto al servicio prestado en el ejercicio 2008 materia de reparo; analizó el contenido de las facturas y observó el que no se presentó la liquidación mensual de los servicios que explicara el cálculo de los importes facturados; asimismo, dio cuenta del contenido de los reportes semestrales y las cartas mensuales presentadas, concluyendo del análisis conjunto de los aludidos medios probatorios que, a su juicio, no probaban la causalidad del gasto habida cuenta de no haberse acreditado la prestación efectiva del servicio.

<sup>4</sup> Conforme al Texto Único Ordenado aprobado por Resolución Ministerial N° 010-93-JUS.

<sup>5</sup> «*En lo no previsto por este Código o en otras normas tributarias podrán aplicarse normas distintas a las tributarias siempre que no se les opongan ni las desnaturalicen*».

<sup>6</sup> Subrayado agregado.

 11



# Tribunal Fiscal

N° 00107-1-2020

Que en tal sentido se establece que la Administración cumplió con los parámetros establecidos por el Tribunal Constitucional respecto a la valoración adecuada de los medios probatorios, al no haber omitido la valoración de las pruebas aportadas por la recurrente y al haberlas valorado motivadamente con criterios objetivos y razonables, efectuando un análisis individual y una apreciación en conjunto basada en las reglas de la lógica y la experiencia de la Administración, por lo que la nulidad deducida por la vulneración del derecho a la prueba en este punto carece de validez.

Que habida cuenta que la Administración evaluó todos los medios probatorios presentados por la recurrente, carece de objeto pronunciarse respecto a si cabía evaluar los medios probatorios presentados luego de vencido el plazo otorgado mediante Requerimiento N°

## RESOLUCIÓN DE DETERMINACIÓN N°

### 1. Otros alquileres por S/5 916,00

Que en el punto 1.1 del Anexo N° 4 de la Resolución de Determinación N° (fojas 2755 y 2756) la Administración reparó S/5 915,97 cargados al gasto por el alquiler de un palco en el Estadio Monumental, por considerar que la recurrente no sustentó su causalidad, señalando como base legal el primer párrafo del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que mediante el punto 3 del Anexo N° 1 del Requerimiento N° (fojas 2537 a 2540) la Administración solicitó a la recurrente que explique por escrito, adjuntando documentación sustentatoria, la causalidad del importe de S/5 915,97 cargado a la cuenta de gastos 6359 – Otros Alquileres, de acuerdo al detalle del Anexo N° 2 adjunto (foja 2536).

Que en respuesta, mediante el inciso “c” del apartado “Anexo 1 – Punto 3” del escrito de 1 de marzo de 2011 (fojas 2519 a 2521), la recurrente explicó que el referido concepto obedece al pago realizado por el alquiler de un palco en el Estadio Monumental con ocasión de un partido de fútbol de eliminatorias entre las selecciones de Perú y Colombia, con la finalidad de premiar a sus clientes preferentes. Indicó que cuenta con el Informe emitido por su Área Comercial que contiene los clientes invitados y la actividad realizada.

Que en el punto 3 del Anexo N° 1 al resultado del aludido requerimiento (fojas 2511 y 2512), la Administración dejó constancia de la respuesta y documentación presentada por la recurrente, señalando que si bien presentó la factura emitida por por el referido alquiler, el Informe Evento-Área Comercial con fotos impresas, no acreditó documentariamente lo afirmado en su escrito, precisando que las fotografías por sí solas no evidenciaban la causalidad del gasto y su contribución a la generación de ingresos.

Que mediante el Anexo N° 1 al Requerimiento N° (foja 2353) emitido al amparo del artículo 75° del Código Tributario, la Administración puso en conocimiento de la recurrente sus conclusiones acerca del reparo, en base al Resultado del Requerimiento N°, a fin que presente sus descargos, de estimarlo pertinente.

Que en respuesta, mediante escrito presentado el 23 de mayo de 2011 (fojas 2350 y 2351), la recurrente reiteró lo señalado en el escrito anterior y precisó que el alquiler se realizó como una estrategia de ventas y promoción de su marca y productos y que invitó a sus clientes en agradecimiento a su fidelidad y confianza; que en las fotografías entregadas se puede verificar la presencia de personas que en su mayoría son los ejecutivos de sus principales clientes, refiriendo que cada una de ellas contenía una glosa explicativa indicando el nombre de los ejecutivos; que el gasto está definido en las políticas internas de la empresa, siendo sus representantes los que deciden su realización; que la generación de renta se da con posterioridad a la realización del gasto pudiendo incluso no ocurrir, como se indica en la Resolución N° 01275-5-2004; que si bien el gasto puede no ser imprescindible, sí es conveniente para la

 12 



# Tribunal Fiscal

N° 00107-1-2020

generación de renta, ya que con este pretende asegurar que sus clientes los consideren en sus futuras compras.

Que en el punto 2 del apartado I del Anexo N° 1 al resultado del aludido requerimiento (fojas 2335 y 2336), la Administración dejó constancia de lo indicado y presentado por la recurrente, señaló que las fotografías y los reportes de ventas no evidencian la causalidad del gasto y su contribución a la generación de ingresos, ya que no sustentó cómo decidió qué personas serían las invitadas, ni cómo efectuó la invitación al evento; por lo que mantuvo la observación.

Que conforme con el primer párrafo del artículo 37° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF, a efectos de establecer la renta neta de tercera categoría se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, en tanto la referida deducción no esté expresamente prohibida por dicha ley.

Que de acuerdo al inciso q) del artículo 37° son gastos deducibles los gastos de representación propios del giro o negocio, en la parte que, en conjunto, no exceda del 0.5% de los ingresos brutos, con un límite máximo de 40 UIT; siendo que según el inciso m) del artículo 21° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, se consideran gastos de representación propios del giro del negocio, entre otros, los gastos destinados a presentar una imagen que le permita mantener o mejorar su posición de mercado, incluidos los obsequios y agasajos a clientes.

Que el último párrafo del citado artículo, modificado por Ley N° 28991, precisa que para efecto de determinar que los gastos sean necesarios para producir y mantener la fuente, estos deberán ser normalmente para la actividad que genera la renta gravada, así como cumplir con criterios tales como razonabilidad en relación con los ingresos del contribuyente, generalidad para los gastos a que se refieren los incisos I), II) y a.2) de este artículo, entre otros.”

Que este Tribunal ha establecido en las Resoluciones N° 00692-5-2005 y 07707-4-2004, entre otras, que todo ingreso debe estar relacionado directamente con un gasto cuya causa sea la obtención de renta o el mantenimiento de su fuente productora, por lo que aquellos serán deducibles si existe relación de causalidad entre estos y la renta generada o el mantenimiento de la fuente productora, asimismo, su necesidad debe ser analizada en cada caso en particular, considerándose criterios de razonabilidad y proporcionalidad, tales como que sean normales al giro del negocio o que mantengan cierta proporción con el volumen de las operaciones, entre otros, pues la adquisición de un mismo bien podría constituir un gasto deducible para una actividad o empresa, mientras que para otras no; asimismo, en la Resolución N° 06072-5-2003 se ha establecido que corresponde analizar si el gasto se encuentra debidamente sustentado con la documentación correspondiente y si se ha acreditado su destino.

Que en el presente caso se tiene que la Administración observa la causalidad del gasto, no habiendo cuestionado el importe de este.

Que de acuerdo al Informe General de Fiscalización, la recurrente se dedica a la importación, compra, venta de artefactos, electrodomésticos de la línea chica, tales como planchas, licuadoras, ollas arroceras, hervidores, sandwicheras, hornos eléctricos, entre otros; indicando, además, que el sistema de ventas se realiza a través de vendedores, así como de distribuidores (foja 2641).

Que de autos se aprecia que a efectos de sustentar que el gasto efectuado por el alquiler de un palco en el Estadio Monumental, con ocasión del partido de fútbol entre las selecciones de Perú y Colombia, obedecía a una estrategia de ventas y promoción de su marca y productos, que tuvo por finalidad premiar a sus clientes preferentes en agradecimiento a su fidelidad y confianza y fidelizarlos e incentivarlos a seguir comprando sus productos, la recurrente presentó los siguientes medios probatorios:

- Asiento contable (foja 2119).
- Factura N° (foja 2118).

 13



# Tribunal Fiscal

N° 00107-1-2020

- Informe Evento – Área Comercial del 14 de junio de 2008, conteniendo diversas fotografías de los asistentes al evento (fojas 2114 a 2117).
- Reportes denominados Ranking de Ventas de los clientes (fojas 2110 a 2113), Memorando N° del 3 de junio de 2008 (foja 2723).
- Cartas de invitación a los clientes (fojas 2717 a 2722).
- Comprobante de pago y asiento contable (fojas 2118 y 2119).

Que de la evaluación efectuada en la presente instancia a la documentación presentada por la recurrente, se tiene que el Memorando N° de 3 de junio de 2008, contiene la autorización del evento «Invitación “Una noche de fútbol”» efectuada por el gerente general de la recurrente, como parte de su política de fidelización y agradecimiento a sus mejores clientes y contiene, además la relación de clientes (y representantes) invitados:

(foja 2723).

Que asimismo, se aprecian las cartas de invitación, del 6 de junio de 2008, debidamente recibidas (sello y/o firma del cliente) por seis de los clientes invitados (

) y en las que se destaca el objetivo de la invitación, cual es contribuir a afianzar su relación comercial.

Que de la revisión del Informe del 14 de junio de 2008 se advierte los registros fotográficos del evento en cuestión con la identificación de los asistentes que corresponden a los representantes de los clientes invitados.

Que se observa, también, el reporte de ventas en soles de enero a diciembre de 2008 de los clientes (foja 2113), (foja 2112), (foja 2111) y (foja 2110), que muestran los volúmenes de compras de artefactos a la recurrente, que en promedio —con excepción de — en el semestre enero — junio<sup>7</sup> de 2008 superaron los S/200 000,00 mensuales.

Que en este orden de ideas, del análisis en conjunto efectuado por esta instancia a los medios probatorios presentados, se concluye que la recurrente presentó un mínimo de elementos de prueba que permiten, de manera razonable y suficiente, acreditar las razones que motivaron la realización del evento y por el que incurrió en el alquiler de un palco en el Estadio Monumental, esto es el reconocimiento a los clientes con los que más se relaciona comercialmente a efecto de reforzar y/o mejorar dicha relación de manera de traducirse en ingresos en su actividad comercial, lo que constituye un gasto de representación propio del giro del negocio, lo que demuestra el nexo causal entre dicho gasto y la potencial generación de ingresos, por lo que, dado que el referido gasto de alquiler se encuentra vinculado con la gestión de la recurrente como una empresa y el desarrollo de sus actividades económicas, corresponde levantar el reparo bajo análisis y revocar la resolución apelada en este extremo, debiendo la Administración reliquidar la Resolución de Determinación N° (

Que con relación a la observación de la Administración respecto a que no se evidenciaba la causalidad

<sup>7</sup> Mes de realización del evento.



# Tribunal Fiscal

N° 00107-1-2020

del gasto ni su contribución a la generación de ingresos, ya que no se sustentó que las personas invitadas fueran representantes de sus clientes, ni se sustentó en base a qué conceptos decidió qué personas serían las invitadas, ni cómo efectuó la invitación al evento, se debe indicar que de acuerdo a los medios probatorios presentados, las personas invitadas fueron los representantes de sus clientes, ello se desprende de los acuses de recibo de las invitaciones recibidas, siendo que el criterio asumido para decidir la invitación se sustentó en el volumen de compras, conforme a lo alegado por la recurrente y al reporte de ventas presentado, mientras que la invitación se efectuó a través de las cartas de invitación antes mencionadas, las que obran en autos, por lo que carecen de validez las observaciones formuladas.

## 2. Servicios de ventas por S/288 928,00

Que del punto 1.2 del Anexo N° 4 a la Resolución de Determinación N° (fojas 2754 y 2755), se aprecia que la Administración reparó S/288 928,10 registrado en la cuenta 638104 – Servicio de Ventas, al considerar que la recurrente no acreditó la efectiva prestación de los servicios de ventas y marketing, ni su vinculación con la generación de ingresos o mantenimiento de la fuente; indicando como base legal el primer párrafo del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que mediante el punto 3 del Requerimiento N° (fojas 2537 a 2540), la Administración solicitó a la recurrente que explique por escrito el motivo del gasto, adjuntando la documentación sustentatoria que evidencie la efectiva prestación del servicio recibido y su vinculación con la generación de la renta y el mantenimiento de la fuente, de los gastos cargados a la "cuenta - Servicio de Ventas" por S/288 928,10, registrados en los asientos contables N° por S/82 080,20 y 30/000129 por S/206 847,90, detallados en el Anexo N° 2 adjunto (foja 2535).

Que en respuesta, mediante el inciso "f" del apartado "Anexo 1 – Punto 3" del escrito de 1 de marzo de 2011 (fojas 2519 a 2521), la recurrente explicó que el referido concepto obedece al servicio prestado por por el que presentó el contrato de locación de servicios y copia de los informes periódicos emitidos por aquella empresa con la finalidad de informar sobre la actividad realizada.

Que en el punto 3 del Anexo N° 1 al resultado del aludido requerimiento (fojas 2503 y 2504), la Administración dejó constancia que la recurrente presentó las facturas emitidas por por el servicio de ventas y marketing del primer y segundo semestre de 2008 por S/82 080,20 y S/206 847,90, respectivamente, así como los informes cuatrimestrales de 31 de abril, 31 de agosto y 31 de diciembre de 2008, referidos a las actividades realizadas y resultados obtenidos en tales periodos del servicio brindado; no obstante, consideró que no sustentó lo manifestado en aquellos informes, ni acreditó la efectiva prestación del servicio y su vinculación con la generación de ingresos o mantenimiento de la fuente.

Que mediante el Anexo N° 1 al Requerimiento N° foja 2353) emitido al amparo del artículo 75° del Código Tributario, la Administrac. ocimiento de la recurrente sus conclusiones acerca del reparo, en base al resultado del Requerimiento N°, a fin que presente sus descargos, de estimarlo pertinente.

Que en respuesta, mediante escrito presentado el 23 de mayo de 2011 (fojas 2347 y 2348), la recurrente reiteró lo señalado en el escrito anterior y enfatizó que los servicios contratados son causales por estar directamente vinculados con la generación de ingresos, indicando que ello se evidencia en el incremento de sus ventas. Indicó que los documentos presentados son prueba fehaciente del servicio brindado por

Que en el punto 7 del apartado I del Anexo N° 1 al resultado del aludido requerimiento (foja 2331), la Administración dejó constancia de lo indicado y presentado por la recurrente, reiterando que las pruebas presentadas no acreditan la efectiva prestación del servicio.

Que conforme a lo dispuesto por el primer párrafo del artículo 37° del Texto Único Ordenado de la Ley del

 15



# Tribunal Fiscal

N° 00107-1-2020

Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF, a efectos de establecer la renta neta de tercera categoría se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, en tanto la referida deducción no esté expresamente prohibida por dicha ley.

Que en las Resoluciones N° 00120-5-2002 y 04245-1-2005, entre otras, este Tribunal ha señalado que para tener derecho a la deducción de gastos no basta acreditar que se cuenta con el comprobante de pago que respalde las operaciones realizadas ni su registro contable, sino que 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, criterio sostenido en las Resoluciones N° 00434-3-2010 y 06011-3-2010.

Que asimismo ha señalado que para efecto de la deducibilidad de un gasto, la carga de la prueba recae en el contribuyente, de modo que es a este a quien le corresponde acreditar el cumplimiento de los requisitos exigidos por la Ley del Impuesto a la Renta para su deducción, con los medios probatorios que considere idóneos y que puedan causar certeza en la Administración.

Que de autos se aprecia que [redacted] emitió a la recurrente las Facturas N° [redacted] del 19 y 23 de diciembre de 2008; la primera por el saldo del referido semestre por el valor venta de S/82 080,20 y la segunda por los servicios en ventas y marketing correspondiente al segundo semestre de 2008 por el valor venta de S/206 847,90 (fojas 1862 y 1864).

Que de lo actuado en fiscalización se tiene que el 2 de enero de 2007 la recurrente y suscribieron un Contrato de Servicios de Ventas y Marketing (fojas 1869 a 1871), por el que esta última se obligó a realizar gestiones de representación de ventas de los productos comercializados por la recurrente y gestiones de marketing y mercadeo para incrementar las ventas, precisándose que para tal efecto se serviría de las personas que contratara bajo su costo y riesgo; se indicó que contaba con las facultades de representación necesarias para proponer fórmulas de negociación y nuevos planteamientos, mas no para suscribir contratos ni documentos en nombre de la recurrente; se obligó a comunicar mensualmente a la recurrente del desarrollo de sus actividades (cláusulas tercera, séptima y novena del contrato). Se indicó, asimismo, que las partes pactaron una contraprestación mensual de acuerdo a la liquidación por los servicios efectivamente prestados (cláusula sexta), siendo que las partes convinieron que el contrato regiría a partir del 1 de enero de 2007 hasta el 31 diciembre de 2010, renovable por un plazo adicional de 2 años, salvo manifestación en contrario por las partes (cláusula cuarta).

Que la recurrente sostiene que los servicios de marketing y de ventas que prestó [redacted] son necesarios para la generación de sus ingresos, ya que estos provienen de las ventas de sus productos y que su efectiva prestación quedó acreditada con los informes cuatrimestrales emitidos por el prestador y los reportes de ventas de los años 2007 y 2008 que presentó en fiscalización, en los que se aprecia las actividades realizadas por el prestador y el incremento de sus ventas, alegando que ello evidencia que el gasto no solo es necesario sino que además es efectivo.

Que como sustento de la efectividad de los servicios prestados por su proveedor [redacted], la recurrente presentó los reportes de ventas de los años 2007 y 2008, denominados "Ranking de ventas por cliente" (fojas 1852 y 1853), los que contienen los importes en soles de las ventas mensuales de los meses de enero a diciembre y el importe anual respecto de 45 clientes de la recurrente entre ellos

establecer que dichas ventas sean producto de la intervención de

no obstante, no permiten  
habida cuenta que

 16 



# Tribunal Fiscal

N° 00107-1-2020

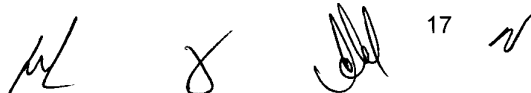
de acuerdo al informe general de fiscalización la recurrente realizaba su actividad comercial tanto por la intervención de vendedores como de distribuidores.

Que adicionalmente obran en el expediente dos reportes semestrales (de enero a junio y de julio a diciembre de 2008) que muestran el costo de la planilla (retribuciones mensuales, CTS, Essalud, vacaciones) de los trabajadores de [redacted] que habrían intervenido en las gestiones de representación de los productos de la recurrente, a partir de los cuales se estableció el importe a facturar a esta mediante las Facturas N° [redacted] (fojas 2715 y 2716), sin embargo, al igual que en el caso de los reportes de ventas, el contenido de los cuadros presentados no contiene ninguna información que permita verificar la participación de estos en las gestiones de ventas y marketing asumidas por la aludida empresa proveedora en favor de la recurrente, ni contiene ningún dato que permita enlazar dicho reporte de los vendedores con los reportes de ventas de la recurrente que demuestre el vínculo existente entre el servicio de unos y los resultados en los ingresos de la recurrente; por lo que los citados reportes semestrales no acreditan la efectiva prestación de los servicios de

Que por otra parte, la recurrente presentó, también, doce comunicaciones emitidas el último día hábil de cada mes por [redacted] y suscritas por su gerente general, dirigidas a la recurrente (fojas 2702 a 2714), con el asunto "Sustento del servicio brindado", comunicando los nombres y documentos de identidad de los trabajadores que habrían brindado los servicios de representación de ventas y marketing durante el mes a través de la realización de visitas a clientes, colocaciones de órdenes de compra, supervisión de promotoría, demostraciones de productos, distribución de catálogos, entre otras labores de coordinación y control; sin embargo, más allá del detalle de los nombres de los vendedores, coincidentes con los consignados en los reportes semestrales de empleados antes analizados, tales comunicaciones no precisan respecto de cuales clientes de la recurrente realizaron las actividades que se señalan, ni se ha adjuntado alguna evidencia de tales actuaciones, como por ejemplo las colocaciones de órdenes de compra, los reportes de las visitas efectuadas, la relación y cantidad de productos solicitados por clientes, etc., que permitan demostrar la realidad de la prestación de los servicios que se alegan; por lo que tales documentos tampoco acreditan la efectiva prestación de servicios de (

Que adicionalmente, la recurrente presentó los informes cuatrimestrales emitidos por [redacted] el 31 de abril, el 31 de agosto y el 31 de diciembre de 2008 (fojas 1854 a 1859), los cuales hacen referencia a las gestiones que habría realizado y los resultados obtenidos en los periodos de enero a abril, de mayo a agosto y de setiembre a diciembre de 2008, respectivamente; apreciándose que todos ellos describen similares gestiones; así se indica que «durante el periodo indicado se han promocionado los productos que vende IMACO en las principales cadenas de Retail y medianas empresas, con demostraciones, entrega de catálogos, folletos y reuniones directas con las áreas de compras de empresas como: [redacted]», entre otras empresas.

Que si bien de acuerdo a tales informes el prestador del servicio habría ejecutado sus prestaciones de promoción a través de demostraciones, entrega de catálogos, folletos y reuniones directas con las áreas de compras de los clientes, realizando incluso viajes a diversas ciudades del país, constituyen la sola mención a tales actividades o de las personas que las realizaron, no habiendo presentado ningún medio de prueba que permita corroborar su efectiva ejecución; a ese respecto, los aludidos informes no dan cuenta de las personas con las que el prestador se contactó, ni las coordinaciones realizadas con ellas, tampoco se da cuenta de las reuniones sostenidas o los acuerdos comerciales gestionados, ni las coordinaciones con la recurrente respecto de tales acuerdos en ejercicio de las atribuciones de negociación que le fueron otorgadas, lo que era necesario ya que el prestador no tenía facultades para contratar directamente con los clientes, ni las órdenes de pedido colocadas, ni la relación y cantidad de productos solicitados por clientes, etc., que permitan demostrar la realidad de la prestación de los servicios que se alegan; por lo que tales documentos tampoco acreditan la efectiva prestación de servicios de

 17



# Tribunal Fiscal

N° 00107-1-2020

Que en cuanto a lo alegado por la recurrente en el sentido que el servicio contratado es causal y que las ventas realizadas evidencian que ..... ejecutó el servicio de ventas y marketing, es preciso señalar que el reparo de la Administración se contrae a la falta de acreditación de la efectiva prestación del servicio y, como consecuencia, su falta de vinculación con la generación de ingresos o mantenimiento de la fuente, no habiendo presentado la recurrente evidencia que relacione la pretendida actividad que habría desplegado su proveedor con el volumen de sus ventas, no pudiendo inferirse, como pretende la recurrente, que estas se debieron únicamente a la intervención de aquella, siendo que dicho aspecto debió ser debidamente acreditado en autos, tanto más cuando de acuerdo a la Informe General de Fiscalización la recurrente realizaba su actividad comercial a través de vendedores y de distribuidores; por lo que no resultan atendibles tales alegaciones la recurrente.

Que en consecuencia, corresponde mantener el reparo y confirmar la apelada en este extremo.

### 3. Servicios por Asesoría de Marketing por S/95 200,00

Que del punto 1.3 del Anexo N° 4 a la Resolución de Determinación N° ..... (fojas 2752 y 2753), se aprecia que la Administración reparó S/95 200,00 registrados en la cuenta ..... - Servicio por Asesoría de Marketing, al considerar que la recurrente no acreditó la efectiva prestación del servicio por asesoría de marketing, ni su vinculación con la generación de ingresos o mantenimiento de la fuente; indicando como base legal el primer párrafo del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que mediante el punto 3 del Requerimiento N° ..... (fojas 2539 y 2540), la Administración solicitó a la recurrente que explique por escrito, adjuntando la documentación sustentatoria que evidencie la efectiva prestación del servicio recibido y su vinculación con la generación de la renta y el mantenimiento de la fuente, de los gastos cargados a la "cuenta ..... - Servicio por Asesoría de Marketing" registrados en los asientos contables N° C ..... por S/60 000,00 y 30/000177 por S/35 200,00, entre otros, detallados en el Anexo N° 2 adjunto (foja 2534).

Que en respuesta, mediante el inciso "j" del apartado "Anexo 1 - Punto 3" del escrito de 1 de marzo de 2011 (fojas 2519 a 2521), la recurrente explicó que el referido servicio de marketing le es prestado, entre otras, por ..... , por el que presentó el contrato de locación de servicios y copia de los informes detallados emitidos por dicha empresa.

Que en el punto 3 del Anexo N° 1 al resultado del aludido requerimiento (fojas 2496 a 2498), la Administración dejó constancia de lo informado y presentado por la recurrente, indicando que los asientos observados estaban relacionados a las facturas N° ..... , emitidas el 10 de julio y 31 de diciembre de 2008 por ..... por «Adelanto de los servicios de ventas y marketing correspondiente al primer semestre del 2008» y por «servicios de ventas y marketing correspondiente al año 2008», por S/60 000,00 y S/35 200,00 respectivamente; no obstante consideró que no presentó sustento documentario de la efectiva prestación del servicio por parte de su proveedor.

Que mediante el Anexo N° 1 al Requerimiento N° ..... (foja 2353) emitido al amparo del artículo 75° del Código Tributario, la Administración puso en conocimiento de la recurrente sus conclusiones acerca del reparo, en base al Resultado del Requerimiento N° ..... , a fin que presente sus descargos, de estimarlo pertinente.

Que en respuesta, mediante escrito presentado el 23 de mayo de 2011 (foja 2344), la recurrente señaló que debido a su tipo de negocio, no hay mayor documentación que los contratos y los informes presentados para acreditar el servicio contratado, asimismo presenta cuadros de ventas y la cartera de clientes asignados a cada proveedor y el porcentaje de ventas global, con los que demuestra la efectividad del servicio.

Que en el punto 11 del Anexo N° 1 al resultado del aludido requerimiento (fojas 2326 y 2327), la

 18 



# Tribunal Fiscal

N° 00107-1-2020

Administración dejó constancia de lo indicado y presentado por la recurrente, señalando que el sustento documentario ofrecido es el mismo que el presentado respecto del reparo por el servicio de ventas registrado en la cuenta , el cual no acredita la efectiva prestación del servicio como podría ser el cronograma de demostraciones en los establecimientos de venta de sus clientes, productos a promocionar en cada periodo, impresión de catálogos y folletos, distribución de los mismos, etc.; por lo que mantuvo el reparo determinado por S/95 200,00 con base en lo dispuesto por el artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que conforme a lo dispuesto por el primer párrafo del artículo 37° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF, a efectos de establecer la renta neta de tercera categoría se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, en tanto la referida deducción no esté expresamente prohibida por dicha ley.

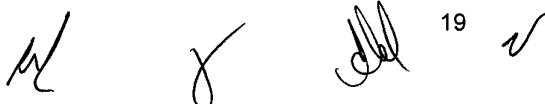
Que tal como se indicó en el punto precedente, este Tribunal ha señalado en las Resoluciones N° 00120-5-2002 y 04245-1-2005, entre otras, que para tener derecho a la deducción de gastos no basta acreditar que se cuenta con el comprobante de pago que respalde las operaciones realizadas ni el registro contable de las mismas, siendo que 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, criterio sostenido en las Resoluciones N° 00434-3-2010 y 06011-3-2010.

Que para acreditar la efectiva prestación del servicio que le habría prestado por concepto de servicios de gestión de ventas y marketing, la recurrente presentó<sup>8</sup> las Facturas N° (fojas 1866 y 1867), los asientos contables N° (fojas 1867 y 1868), el Contrato de Servicios de Ventas y Marketing, del 2 de enero de 2007 suscrito con (fojas 169 a 171); informes cuatrimestrales emitidos por el 31 de abril, el 31 de agosto y el 31 de diciembre de 2008 (fojas 1854 a 1859); reportes de ventas de 2007 y 2008 denominado "Ranking de ventas por cliente" (fojas 1852 y 1853).

Que de la evaluación efectuada en la presente instancia, se tiene que los medios probatorios presentados por la recurrente a efectos de sustentar la fehaciencia de los servicios que son objeto de reparo son los mismos presentados con ocasión del reparo respecto de la efectiva prestación del servicio de ventas, registrado en la cuenta contable , los cuales fueron analizados en el punto precedente concluyéndose que no acreditan la efectiva prestación de los servicios observados.

Que en efecto, tal como se indicó anteriormente, si bien de acuerdo a los informes que obran en autos el prestador del servicio habría ejecutado sus prestaciones a través de demostraciones, entrega de catálogos, folletos y reuniones directas con las áreas de compras de los clientes, realizando incluso viajes a diversas ciudades del país, la sola mención a tales actividades o de las personas que las realizaron no resulta suficiente para corroborar su efectiva ejecución, ya que no hacen referencia alguna a las actividades de marketing concretamente desempeñadas. Cabe reiterar que la recurrente no ha presentado medio de prueba alguno que permita corroborar su efectiva ejecución; a ese respecto, los aludidos informes no dan cuenta de las coordinaciones realizadas con la recurrente respecto a las estrategias de marketing a emplear, ya sea de manera estandarizada respecto de todos los clientes o segmentadas por tipo de clientes o por línea de producto o por campaña comercial; no se ha presentado tampoco informes conteniendo las recomendaciones y/u observaciones en cuanto a las actividades de mercadeo que la recurrente ya ejecutaba, etc.

<sup>8</sup> Es pertinente precisar que los reportes de ventas por prestador que obran a fojas 1650 y 1651 no incluye a , prestador objeto del presente reparo.

 19



# Tribunal Fiscal

N° 00107-1-2020

Que en tal orden de ideas, no habiéndose acreditado la efectiva prestación del servicio de marketing, corresponde mantener el reparo y declarar infundada la reclamación en este extremo

#### 4. Gastos por Amortización de Patentes y Marcas por S/37 218,00

Que del punto 1.4 de la Resolución de Determinación N° (fojas 2750 a 2752), se aprecia que la Administración reparó S/37 218,00 cargado a la cuenta de gastos – Amortización de Patentes y Marcas, por el que la recurrente no presentó documentación que sustente la efectiva prestación del servicio ni su vinculación con la generación de ingresos o mantenimiento de la fuente; sustentando el citado reparo en el primer párrafo del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que mediante el punto 3 del Anexo N° 1 del Requerimiento N° (fojas 2538 a 2540) la Administración solicitó a la recurrente explicar por escrito, adjuntando documentación sustentatoria, la causalidad del importe de S/72 545,67 (que incluye el importe del reparo) cargado a la cuenta de gastos – Amortización de Patentes y Marcas, registrado en el asiento N° de acuerdo al detalle del Anexo N° 2 adjunto (foja 2533).

Que en respuesta, mediante el inciso "r" del apartado "Anexo 1 – Punto 3" del escrito de fecha 1 de marzo de 2011 (foja 2519), la recurrente afirmó presentar la documentación sustentatoria correspondiente.

Que en el punto 3 del Anexo N° 1 al resultado del aludido requerimiento (foja 2485), la Administración dejó constancia de la respuesta y documentación presentada por la recurrente, señalando que el importe de S/37 218,50 obedece a la licencia de software por el diseño, desarrollo e implementación de sistemas según contrato suscrito con el 15 de diciembre de 2006, respecto del cual no acreditó documentariamente la prestación efectiva del servicio.

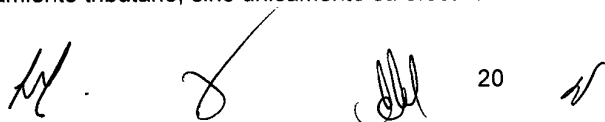
Que mediante el Anexo N° 1 al Requerimiento N° i (foja 2353) emitido al amparo del artículo 75° del Código Tributario, la Administración puso en conocimiento de la recurrente sus conclusiones acerca del reparo, en base al Resultado del Requerimiento N°, a fin que presente sus descargos, de estimarlo pertinente.

Que en respuesta, mediante escrito presentado el 23 de mayo de 2011 (foja 2342), la recurrente indicó que el gasto corresponde al servicio contratado para el diseño, desarrollo e implementación del sistema o software denominado «SAF» realizado por Miguel Jaramillo Echevarría, el cual le resulta indispensable para el desarrollo operativo de sus actividades contables internas, aduciendo que el referido software se encuentra actualmente operativo. Para sustentar su causalidad presentó el contrato de servicios suscrito con la referida persona.

Que en el punto 15 del apartado I del Anexo N° 1 al resultado del aludido requerimiento (fojas 2324 y 2325), la Administración dejó constancia de lo indicado y presentado por la recurrente, señalando que no sustentó la prestación del servicio, enfatizando que este fue prestado también por la empresa y registrado en la cuenta 639111-Servicios Asesoría Gerencial y Empresarial.

Que conforme a lo dispuesto por el primer párrafo del artículo 37° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF, a efectos de establecer la renta neta de tercera categoría se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, en tanto la referida deducción no esté expresamente prohibida por dicha ley.

Que en el caso de autos se aprecia que el reparo formulado por la Administración se contrae a la no acreditación de la fehaciencia del servicio referido al diseño, desarrollo e implementación del software denominado SAF; por lo que no es materia de cuestionamiento la naturaleza de la referida operación, ni su tratamiento tributario, sino únicamente su efectiva acreditación.

 20



# Tribunal Fiscal

N° 00107-1-2020

Que obran en el expediente los Recibos Por Honorarios N°

emitidos por \_\_\_\_\_ el 12 y 28 de noviembre y 12 y 26 de diciembre de 2007, 14 y 28 de enero, 15 de febrero, 3 y 4 de marzo y 5 de abril de 2008, por concepto de diseño, desarrollo e implementación de sistemas según contrato del 15 de diciembre de 2006, precisando en cada uno el periodo por el que se emiten; así como los asientos contables del Libro Diario N° \_\_\_\_\_, correspondientes a los últimos 6 comprobantes de pago antes enunciados (fojas 1561 a 1576).

Que obra también en autos (fojas 1577 a 1587) el Contrato de Servicios de 18 de diciembre de 2006 suscrito por la recurrente y \_\_\_\_\_ por el que este último se obligó a realizar «el diseño, desarrollo e implementación de un sistema informático “a la medida” para el control y manejo de sus procesos Administrativos y Comerciales», así como a diseñar, desarrollar e implementar los módulos de software de inventarios, facturación, cuentas por cobrar, letras por cobrar, cuentas por pagar, caja, bancos, contabilidad general, compras, importaciones, activo fijo y planillas de empleados; precisándose que los alcances de cada módulo se especificaría durante la ejecución de los trabajos y que por cada uno de ellos debería proporcionar ocho entregables.

Que se aprecia de la cláusula séptima del referido contrato (foja 1585) que la recurrente se obligó, entre otros, a designar un Gerente de Proyecto que sería el canal de comunicación del consultor y el responsable de llevar las actas oficiales del proyecto. Asimismo, de acuerdo a la cláusula octava del contrato en comentario, el consultor — \_\_\_\_\_ — se obligó, entre otros, a formular sus requerimientos al Gerente de Proyecto que designara la recurrente a través de comunicaciones por escrito, las que servirían de sustento al consultor para justificar el trabajo efectuado y justificar eventuales retrasos por causas fortuitas o de fuerza mayor; a informar al Gerente de Proyecto, mensualmente y por escrito, del avance del proyecto y del cumplimiento del cronograma acordado; a brindar todo tipo de información con respecto al desarrollo del servicio contratado que solicite el Gerente de Proyecto; a asistir a las reuniones que convocara el Gerente de Proyecto, para tratar la agenda que este propusiera o para exponer la información que este solicite.

Que se advierte de la cláusula novena (fojas 1584 y 1585) que los entregables serían los siguientes: programa de trabajo, ejecutables para paralelo, archivos para paralelo, acta de conformidad con capacitación, acta de conformidad con resultados del paralelo, programas fuentes y licencia de programas fuentes, manual general de sistemas y acta de finalización del módulo; dejándose expresa constancia que la única constancia válida para acreditar la entrega de los mismos y la culminación de las actividades involucradas era la conformidad de cada uno de aquellos entregables. Cabe indicar que de acuerdo a la descripción de actividades generales contenido en el Anexo 1: Acuerdos operativos del contrato en cuestión (fojas 1577 a 1581) para las fases 4 Capacitación de usuarios, 5 Paralelo y 6 Puesta en marcha los entregables consistían en actas de conformidad, acta de recepción de programas fuentes, manual general de sistemas y acta de conformidad final.

Que asimismo, las partes acordaron una contraprestación de \$39 500,00 pagaderos por medio de una cuota inicial de \$3 160,00 pagos quincenales de \$1 580,00 desde el 31 de diciembre de 2006 hasta el 31 de octubre de 2007 y una cuota final de \$3 160,00 al 31 de octubre de 2007, especificando que dicha contraprestación incluía los programas ejecutables, los programas fuente, las bases de datos, guía técnica de sistemas, capacitación de usuarios y garantía técnica durante 6 meses a partir de la fecha de terminado el trabajo; asimismo se obligó a supervisar la elaboración del Manual de Usuario del Sistema que sería elaborado por el personal de la recurrente (cláusulas cuarta y quinta).

Que no obstante las diversas tareas a las que se obligó el prestador del servicio, así como los diversos documentos escritos que debía elaborar y presentar a la recurrente a lo largo de la ejecución del servicio y que demostrarían la efectiva prestación de este, la recurrente únicamente presentó como medios probatorios, los recibos por honorarios, la copia del contrato y de su adenda, así como la licencia de uso

21



# Tribunal Fiscal

N° 00107-1-2020

del software, con los que no se acredita la efectiva prestación del servicio. Así, en el caso de los recibos por honorarios este Tribunal ha establecido en la Resolución N° 05582-5-2002 que para sustentar el gasto no basta que exista un comprobante de pago registrado; mientras que el contrato constituye la fuente de las obligaciones que asumieron las partes, pero no demuestran que estas se hayan ejecutado y en el caso de la adenda del 15 de marzo de 2007 (fojas 2689 y 2690) únicamente aporta información acerca de la modificación del cronograma de trabajo, pero no coadyuva en la acreditación de la fehaciencia de la prestación del servicio; y en el caso de la Licencia de Uso de Software de 28 de febrero de 2008 (foja 2688), se aprecia del contenido de dicho documento que constituye una cesión de derecho de uso software SAF en virtud al contrato de servicios del 25 de noviembre de 2006, no sustituye el servicio contratado por la recurrente, cual es el diseño, desarrollo e implementación de un sistema informático a medida, de acuerdo a las especificaciones del contrato de servicios antes analizado, que fue el objeto del contrato y por el que la recurrente asumió el pago de la contraprestación.

Que no se advierte de autos que la recurrente haya presentado documentación alguna relativa a los entregables pactados o brindando la documentación que contuviera las coordinaciones con el Gerente de Proyecto o las actas de conformidad, de recepción de programas fuentes y acta de conformidad final, entre otra evidencia de las actividades desarrolladas; por lo que en concordancia con lo concluido por la Administración, se verifica que la recurrente no ha acreditado la efectiva prestación servicio, debiendo mantenerse el reparo y confirmar la apelada en este extremo.

## 5. Provisión de cobranza dudosa clientes por S/32 457,00

Que del punto 1.5 del Anexo N° 4 de la Resolución de Determinación N° (fojas 2748 a 2750), se aprecia que la Administración reparó S/32 457,00 correspondiente a la provisión de cobranza dudosa del ejercicio 2008, al considerar que la recurrente no acreditó que en dicho ejercicio cumplió con los requisitos establecidos normativamente para su deducción; señalando como base legal el inciso i) del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que mediante el punto 3 del Anexo N° 1 del Requerimiento N° (foja 2533 y 2537) la Administración solicitó a la recurrente identificar las operaciones que dieron origen a la provisión de cobranza dudosa cargada a la cuenta de gastos y registrada, entre otros, en el asiento 30/000161 por S/32 456,95 —de acuerdo al detalle del Anexo N° 2 adjunto (foja 2533)—, así como sustentar el gasto de acuerdo al inciso i) del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta, especificando que señale en el Libro de Inventarios y Balances al 31 de diciembre de 2008 los clientes a los que correspondía la provisión.

Que en respuesta, mediante el inciso “s” del apartado “Anexo 1 – Punto 3” del escrito de 1 de marzo de 2011 (foja 2519), la recurrente refirió que la provisión de cobranza dudosa está debidamente sustentada con el procedimiento contable realizado y, en algunos casos, con los procesos judiciales iniciados.

Que en el punto 3 del Anexo N° 1 al resultado del aludido requerimiento (foja 2483), la Administración dejó constancia que la recurrente presentó el asiento contable N° : y la copia del folio 58 del Laudo Arbitral Nacional de Derecho, del 15 de enero de 2008, entre la recurrente y el Ministerio de Educación – Unidad Ejecutora 109, en el que se declaró fundada en parte la demanda por la penalidad en la demora en la entrega de equipos audiovisuales interpuesta por el citado ministerio a la recurrente, pero por un monto menor (al retenido originalmente ascendente a S/448 982,27) equivalente a S/416 525,32 debiendo el ministerio pagar a la recurrente S/32 456,95; no obstante, indicó que no sustentó por escrito el motivo de la provisión ya que de acuerdo a tal Laudo Arbitral el precitado importe debía ser devuelto por el Ministerio de Educación al estar retenido indebidamente. Asimismo, consideró que tampoco sustentó su incobrabilidad.

Que mediante el Anexo N° 1 al Requerimiento N° (foja 2353) emitido al amparo del artículo 75° del Código Tributario, la Administración puso en conocimiento de la recurrente sus

 22 



# Tribunal Fiscal

N° 00107-1-2020

conclusiones acerca del reparo, en base al resultado del Requerimiento N° \_\_\_\_\_, a fin que presente sus descargos, de estimarlo pertinente.

Que en respuesta, mediante escrito presentado el 23 de mayo de 2011 (foja 2341), la recurrente informó que la provisión corresponde a la devolución del Ministerio de Educación en cumplimiento de lo resuelto en el Laudo Arbitral Nacional de Derecho en el proceso de arbitraje con el Ministerio de Educación, situación que se concretó meses después en el año 2009.

Que en el punto 17.1 del Anexo N° 1 al resultado del aludido requerimiento (fojas 2321 y 2322), la Administración dejó constancia de lo indicado por la recurrente y de la presentación de la copia del estado de cuenta corriente del Banco de Crédito del Perú de octubre de 2009, en el que se observa el abono de S/32 456,95 y de la copia del asiento contable N° \_\_\_\_\_ de recuperación de castigos de cuentas incobrables del 6 de octubre de 2009 con cargo a la cuenta 19 y abono a la cuenta \_\_\_\_\_ por el referido importe. Al respecto, señaló que si bien la recurrente realizó la reversión de la provisión de incobrables, no sustentó que en el ejercicio 2008 se hayan dado algunos de los requisitos previstos en la normativa que permitan la referida provisión; por lo que mantuvo el reparo con base en lo dispuesto por el inciso i) del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que de acuerdo al inciso i) del artículo 37° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF, a fin de establecer la renta neta de tercera categoría, son deducibles los castigos por deudas incobrables y las provisiones equitativas por el mismo concepto, siempre que se determinen las cuentas a las que corresponden.

Que conforme con el inciso f) del artículo 21° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 122-94-EF, modificado por Decreto Supremo N° 134-2004-EF, para efectuar la provisión para cuentas de cobranza dudosa a que se refiere el inciso i) del artículo 37° de la ley, se requiere que el carácter de deuda incobrable se verifique en el momento en que se efectúe la provisión contable, siendo que para tal efecto la deuda deberá encontrarse vencida, debiendo demostrarse la existencia de dificultades financieras del deudor que hagan previsible el riesgo de incobrabilidad, mediante análisis periódicos de los créditos concedidos o por otros medios, o se demuestre la morosidad del deudor mediante la documentación que evidencie las gestiones de cobro luego del vencimiento de la deuda, o el protesto de documentos, o el inicio de procedimientos judiciales de cobranza, o que hayan transcurrido más de 12 meses desde la fecha de vencimiento de la obligación sin que esta haya sido satisfecha; que la provisión al cierre de cada ejercicio figure en el Libro de Inventarios y Balances en forma discriminada y que la provisión, en cuanto al monto, se considerará equitativa si guarda relación con la parte o el total si fuere el caso, que con arreglo a lo antes expuesto se estime de cobranza dudosa.

Que este Tribunal ha establecido en las Resoluciones N° 07447-3-2008, 21155-10-2011 y 09440-3-2014 que la provisión para cuentas de cobranza dudosa es una estimación contable<sup>9</sup>, que afecta los resultados de la recurrente, por lo que su registro incide en la determinación de la renta imponible del Impuesto a la Renta de tercera categoría y que su deducción, para efectos tributarios, está sujeta a que se acredite i) la condición de incobrable, por cualquiera de las alternativas descritas en la disposición normativa antes referida, ii) el registro de la provisión, que permita a la Administración la verificación y seguimiento de las deudas calificadas como incobrables, para lo cual se establece su anotación discriminada en el Libro de Inventarios y Balances al cierre de cada ejercicio y iii) la proporcionalidad de la deducción respecto del monto que califica como incobrable; criterio contenido en las Resoluciones N° 06985-3-2007 y 12364-1-2009.

<sup>9</sup> Al preparar los estados financieros se requiere que la empresa realice estimaciones y supuestos para la determinación de los saldos de los activos, siendo una de las principales estimaciones la referida a la provisión para cuentas de cobranza dudosa; por lo que al cierre del ejercicio económico se efectúa un análisis de los saldos de las cuentas por cobrar, para determinar el importe de la provisión que se va a registrar en los libros contables, utilizando para tal fin un método consistente.

 23



# Tribunal Fiscal

N° 00107-1-2020

Que en las Resoluciones N° 01317-1-2005 y 18845-10-2011, entre otras, se ha señalado que se considerará cumplido el requisito referido a que la provisión figure discriminada cuando se cuente, como mínimo, con la identificación del cliente, el número del comprobante y el importe de la provisión, mientras que la exigencia de encontrarse anotada en el Libro de Inventarios y Balances también se cumple cuando figura en otros libros o registros en forma discriminada o esta información está consignada en hojas sueltas anexas legalizadas, de modo que, aun estando anotada de forma global en el Libro de Inventarios y Balances, pero de forma discriminada en otros libros o registros o en hojas sueltas anexas legalizadas, se cumplirá con aquel requisito ya que permitirá a la Administración la verificación y seguimiento de la condición de incobrables de las deudas impagas provisionadas, como se extrae de los pronunciamientos contenidos en las Resoluciones N° 18951-4-2013, 04721-4-2007, 04323-5-2005 y 07447-3-2008, entre otras.

Que en el caso de autos se tiene que al ser requerida por la identificación de la operación que dio origen a la provisión de cobranza dudosa cargada a la cuenta de gastos y registrada en el asiento 30/000161 por S/32 456,95 (foja 2533), así como la sustentación del gasto de acuerdo al inciso i) del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta, con la especificación en el Libro de Inventarios y Balances al 31 de diciembre de 2008 de los clientes a los que correspondía la provisión, la recurrente señaló que aquella operación correspondía a la venta de televisores que realizó al Ministerio de Educación, la que fue objeto de un Laudo Arbitral debido a la demora en la entrega de dichos bienes y a la aplicación de una penalidad en favor de la referida entidad pública; no obstante, no se aprecia de autos que la recurrente hubiera identificado el comprobante de pago o documento emitido a aquella institución pública que contuviera la referida acreencia que consideró incobrable, ni el motivo, de acuerdo a lo señalado por el inciso i) del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta, de la referida provisión, ni que haya identificado la anotación discriminada de la provisión en el Libro de Inventarios y Balances o cuanto menos su anotación global reservando su anotación discriminada en otros libros o registros, lo que hubiese permitido constatar el cumplimiento del requisito establecido en el acápite b) del numeral 2 del inciso f) del artículo 21° del Reglamento de la Ley del Impuesto la Renta referido a la anotación discriminada en el Libro de Inventarios y Balances.

Que posteriormente, con ocasión de la interposición de su recurso de reclamación (fojas 2795 y 2796), así como el de apelación (foja 3018) la recurrente refiere que la operación de venta de televisores al Ministerio de Educación se originó en la Licitación Pública x PSA N° , la que habría dado lugar a la suscripción del Contrato N° , agregando que la entrega de los equipos audiovisuales se produjo el 28 de julio de 2007, por lo que correspondía que el indicado ministerio le pagara S/448 982,27, lo que aquella no habría cumplido al haberle aplicado una penalidad por la demora en la entrega de los bienes, razón por la cual el 17 de enero de 2008 inició un proceso de arbitraje contra el referido ministerio solicitando que se le efectúe el pago por los servicios brindados; siendo que el 15 de diciembre de 2008 se habría emitido el Laudo Arbitral que resolvió el arbitraje declarando fundada en parte la demanda y ordenando al Ministerio de Educación efectuarle el pago de S/32 456,95 más los intereses legales correspondientes.

Que en cuanto al sustento de la provisión, refiere en su recurso de apelación que en tanto el 28 de julio de 2007 —fecha de entrega de los equipos audiovisuales— nació la obligación de pago por parte del Ministerio de Educación a favor de la recurrente, al 28 de julio de 2008 ya habrían transcurrido 12 meses sin que la acreencia se hiciera efectiva, es decir, se habría configurado uno de los supuestos que originaban la provisión de cobranza dudosa.

Que sin embargo, la recurrente únicamente ha presentado la copia de una hoja (página 58) que correspondería al laudo arbitral que alegó en sus recursos (foja 1358), así como el asiento de provisión del Libro Diario N° (foja 1362), más ninguno de los documentos que sustentarían la operación comercial que habría dado lugar a la provisión, siendo fundamental, a efecto de establecer si se producía el supuesto del transcurso de 12 meses de la obligación impaga alegado, que la recurrente acreditara la obligación de pago de cargo del Ministerio con la copia del Contrato N° , así

 24 



# Tribunal Fiscal

N° 00107-1-2020

como la fecha del devengo de los ingresos a su favor con la guías de remisión de entrega de los bienes debidamente recibidas por la referida entidad o, en todo caso, de presentarse las dificultades de cobro alegadas en el curso de la fiscalización, las comunicaciones dirigidas a aquella reclamando el pago retenido de la operación o la copia de la demanda arbitral debidamente notificada, así como copia del íntegro del laudo arbitral debidamente notificado, que demostrara la morosidad del deudor y las gestiones de cobro luego del vencimiento de la deuda, nada de lo cual ha sido acreditado en esta instancia.

Que en consecuencia, dado que la recurrente no acreditó cumplir con los requisitos previstos en el inciso i) del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta y su correlato con la norma reglamentaria, a pesar de haber sido requerida específicamente con ello, corresponde mantener el reparo y confirmar la apela en este extremo.

Que con relación a lo alegado por la recurrente en el sentido que durante el procedimiento de fiscalización presentó el Libro de Inventarios y Balances y que, incluso, la Administración habría verificado el contenido de dicho registro concluyendo que los importes provisionados se encontraban en él y que prueba de ello sería lo señalado por aquella en el Resultado del Requerimiento N° \_\_\_\_\_ indicando que: «Se verificó que los importes provisionados se encuentran detallados en el Libro de Inventarios y Balances, sin embargo, no presentó las letras de cambio protestadas, ni sustentó que el inicio del procedimiento de cobranza judicial sea en el 2008, ni la incobrabilidad del importe, por lo que se mantiene el reparo», que conforme se aprecia de los Resultados de los Requerimientos N° \_\_\_\_\_ y \_\_\_\_\_ (fojas 2483 y 2322) en el caso de la provisión materia de análisis solo se dejó constancia que la recurrente presentó el asiento N° \_\_\_\_\_ del Libro Diario (foja 2322), en tanto que lo señalado por la recurrente corresponde al reparo a la provisión de cobranza dudosa registrada en el asiento contable 30/000165 por S/55 344,86 correspondiente al cliente \_\_\_\_\_; para su \_\_\_\_\_ (foja 2321) y no así a la provisión en comentario anotada en el asiento \_\_\_\_\_; por lo que carece de validez lo alegado por aquella.

## 6. Promociones por S/ 43 239,00

Que del punto 1.6 del Anexo N° 4 de la Resolución de Determinación N° \_\_\_\_\_ (fojas 2746 2748), se aprecia que la Administración reparó S/43 239,00 cargados a la cuenta \_\_\_\_\_ – Promociones, al considerar que la recurrente no acreditó el destino final de las promociones con mercadería que ella comercializa, dando por no sustentada la causalidad del gasto y su contribución con la generación de renta gravada; señalando como base legal el inciso d) del artículo 44° de la Ley del Impuesto a la Renta y el inciso m) del artículo 21° del reglamento.

Que mediante el punto 3 del Anexo N° 1 del Requerimiento N° \_\_\_\_\_ (foja 2538) la Administración solicitó a la recurrente sustentar el motivo del gasto de S/77 875,43 cargado a la cuenta \_\_\_\_\_ – Promociones, detallado en el Anexo N° 2 adjunto (foja 2534) que incluye el importe del reparo, debiendo detallar los beneficiarios, comprobantes de pago, contratos, copia de publicaciones, catálogos, etc., así como su vinculación con la generación de renta y el mantenimiento de la fuente.

Que en respuesta, mediante el inciso “m” del apartado “Anexo 1 – Punto 3” del escrito de 1 de marzo de 2011 (foja 2520), la recurrente refirió que tales gastos son convenientes ya que de acuerdo a la política de la empresa buscan fidelizar a sus clientes y premiarlos por la preferencia de su marca. Indicó que las promociones consisten en la entrega, sin costo, de uno o varios productos adicionales al producto comprado, con la finalidad que el cliente adquiera un determinado producto. Refirió que tales promociones están sustentadas con los comprobantes de pago correspondientes.

Que en el punto 3 del Anexo N° 1 al resultado del aludido requerimiento (foja 2493), la Administración dejó constancia de la respuesta y documentación presentada por la recurrente, señalando que por tales gastos emitió un requerimiento específico e indicó que el resultado a la presente observación se encontrará en el resultado de aquel.

 25 



# Tribunal Fiscal

N° 00107-1-2020

Que mediante el inciso a) del punto 3 del Anexo N° 1 del Requerimiento N° (foja 2462) la Administración dejó constancia que la recurrente presentó las facturas y boletas de venta emitidas a sus clientes por concepto de promoción con mercadería; las que corresponden a las operaciones registradas en la cuenta de gastos - Promociones y que detalló en el Anexo N° 4 adjunto (fojas 2416, 2417 y 2438 a 2444). Señaló que cada comprobante de pago contiene el detalle de los productos entregados en promoción y el sello «Transferencia Gratuita»; no obstante, indicó que la recurrente no adjuntó el motivo de la promoción ni la recepción de los productos en promoción por parte del beneficiario, instando al contribuyente a sustentar por escrito con la documentación pertinente, en caso de tener una opinión distinta.

Que en respuesta, mediante el punto 3 del escrito de 26 de abril de 2011 (fojas 2382 y 2383), la recurrente refirió que los productos que transfieren en calidad de promoción pueden ser de su propio stock o pueden ser productos adquiridos de terceros. Añadió que acredita el motivo de la promoción y la entrega de tales productos a los beneficiarios a través de los Informes N°

y de las facturas y guías de remisión adjuntos; siendo que mediante los primeros la Gerencia General comunica las promociones que se realizarán a las áreas de la recurrente, mientras que las facturas y guías de remisión contienen el sello o firma de recepción de los beneficiarios.

Que en el punto 3 del Anexo N° 1 al resultado del aludido requerimiento (fojas 2376 y 2377), la Administración dejó constancia de la respuesta de la recurrente e indicó que no sustentó cómo definió los productos a promocionar, las promociones, ni la entrega a los beneficiarios ya que no hay sello de recepción de los bienes, ni sustentó cómo determinó a los beneficiarios; por lo que consideró que no sustentó la causalidad del gasto, constituyendo un acto de liberalidad.

Que mediante el Anexo N° 1 al Requerimiento N° (foja 2353) emitido al amparo del artículo 75° del Código Tributario, la Administración puso en conocimiento de la recurrente sus conclusiones acerca del reparo, en base al Resultado del Requerimiento N° , a fin que presente sus descargos, de estimarlo pertinente.

Que en respuesta, mediante escrito presentado el 23 de mayo de 2011 (foja 2339), la recurrente indicó que por política de sus clientes, los bienes entregados en promoción son entregados de forma directa por la propia recurrente; así, en establecimientos como Plaza Vea, Metro, entre otros, el cliente final adquiere el producto en promoción y que una vez pagado este se dirige a un módulo de IMACO ubicado en el mismo establecimiento para que se le entregue el producto en promoción, siendo que por la entrega de tales bienes no emite una boleta a cada cliente por cada producto entregado, sino que emite una boleta por el total de productos entregados en un día cada dos días a «Clientes Varios» con el detalle de los productos entregados; siendo que con ellos acredita su entrega gratuita. En tal sentido, sostuvo que no existen beneficiarios elegidos para las promociones, sino que las promociones están dirigidas a los clientes en general.

Que mediante punto 20 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° (fojas 2316 a 2318) la Administración mantuvo sus observaciones únicamente por S/43 239,00 correspondiente al gasto por promociones con mercadería que la recurrente comercializa, señalando que la recurrente no sustentó con documentos cómo definió los productos a promocionar, ni la entrega de estos a los beneficiarios finales, limitándose a presentar informes emitidos por la gerencia general —los que señalan que con el objeto de maximizar las ventas se adicionará sin costo alguno a la venta un producto promocional, los que serían definidos por el área de ventas y dicha gerencia—; detallando los comprobantes de pago observados en el Anexo N° 4 adjunto (fojas 2297 a 2307).

Que conforme a lo dispuesto por el primer párrafo del artículo 37° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF, a efectos de establecer la renta neta de tercera categoría se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener

 26 



# Tribunal Fiscal

N° 00107-1-2020

su fuente, en tanto la referida deducción no esté expresamente prohibida por dicha ley.

Que la Décimo Octava Disposición Transitoria y Final de la mencionada Ley, señala que para efecto de determinar que los gastos sean necesarios para producir y mantener la fuente, a que se refiere el artículo 37° antes mencionado, estos deberán ser normales para la actividad que genera la renta gravada, así como cumplir con criterios tales como razonabilidad en relación con los ingresos del contribuyente.

Que el inciso d) del artículo 44° de la precitada ley, prescribe que no son deducibles para la determinación de la renta imponible de tercera categoría, las donaciones y cualquier otro acto de liberalidad en dinero o en especie.

Que en las Resoluciones N° 06539-5-2004 y 10709-3-2013, entre otras, se ha señalado que los gastos de las empresas destinados a promocionar la venta de sus productos son propios de su giro, por lo que podrían ser deducidos de la renta bruta de tercera categoría y, en tal sentido, las entregas de bienes de propia producción con fines promocionales constituirían gastos deducibles por cumplir con el principio de causalidad, siempre y cuando quedara acreditada la relación del gasto con la generación de la renta.

Que asimismo, ha señalado en la Resolución N° 07527-3-2010, que aunque los gastos pueden ser deducibles en atención al giro del negocio, si no se presenta documentación fehaciente que demuestre que los bienes adquiridos fueron entregados, por ejemplo, a los clientes, la deducibilidad de dichos gastos no será aceptada para efectos tributarios.

Que se aprecia de autos (fojas 2297 a 2307) que la Administración observa las promociones entregadas a través de los comprobantes de pago detallados en el Anexo 4 al Resultado del Requerimiento N° , al no haberse sustentado el destino final de tales promociones.

Que por su parte, la recurrente manifestó que las promociones consisten en la entrega sin costo de uno o varios productos adicionales al producto comprado por el cliente, con la finalidad que este adquiera un determinado producto; que las promociones están dirigidas a todos los clientes en general no existiendo beneficiarios elegidos; que la entrega de los bienes en promoción la realiza la propia recurrente ya que en establecimientos como Plaza Veá, Metro, entre otros, el cliente final adquiere el producto en promoción y una vez pagado este se dirige a un módulo de IMACO ubicado en el mismo establecimiento para su entrega; que no emite comprobante de pago por cada cliente o producto entregado, sino que emite una boleta de venta por el total de productos entregados en un día o dos a "Clientes Varios" con el detalle de los productos entregados.

Que ha precisado, además, en su recurso de reclamación que «... la forma de entrega de los bienes en promoción se realizan de manera directa por IMACO al cliente final, así en establecimientos como , entre otros, el cliente final adquiere el producto con promoción, una vez pagado el producto en el establecimiento, el cliente final se dirige al módulo de IMACO que se encuentra en el mismo establecimiento para que se le entregue el producto gratuito en promoción»; agrega que «... en ese sentido, no se entrega boletas a cada cliente por cada producto entregado, sino que por el total de productos entregados en un día y cada dos días se emite una boleta «Clientes Varios» con el detalle de los productos entregados en promoción»<sup>10</sup>.

Que a fin de sustentar la deducción del gasto observado por concepto de promociones otorgadas a los adquirentes finales de sus productos, la recurrente presentó los siguientes medios probatorios:

- Informes N° , emitidos por la gerencia general.
- Comprobantes de pago (facturas y boletas de ventas) emitidos de febrero a diciembre de 2008.

<sup>10</sup> Similar argumento ha sido expuesto en el escrito de alegatos del 8 de noviembre de 2019.

 27



# Tribunal Fiscal

N° 00107-1-2020

- Guías de remisión remitente emitidas en mayo, junio y agosto a diciembre de 2008.

Que de la evaluación efectuada en la presente instancia a la referida documentación, se tiene que en el caso de los informes, estos están dirigidos a las áreas de ventas, almacén y contabilidad bajo el asunto «Promoción de Productos» y destacan la necesidad de promocionar la venta de diferentes productos a través de la entrega, sin costo, de un producto promocional, siendo que no contiene la definición de los productos que serían objeto de dicha campaña promocional, dejando tal aspecto a ser establecido de manera conjunta con el área de ventas con base en la información que manejen del movimiento del stock, de los productos sin rotación, careciendo, asimismo, de la información de los adquirentes finales a los que serían dirigidos tales productos en promoción, teniendo, en su lugar, la relación de establecimientos comerciales (clientes) que formarían parte de la campaña promocional.

Que en el caso de los comprobantes de pago observados por la Administración, se aprecia que han sido emitidos a nombre de los establecimientos comerciales que constituyen los clientes de la recurrente (tal es el caso de

.....), entre otros (fojas 801, 798, 797, 795, 791, 790, 788, 786, 784, 773, 763, 762 y 759), a nombre de «Clientes Varios» (fojas 799, 794, 605, 564, 562, 560, 326, 320, 318, 316, 314, 292, 280, 278, 248, 246, 164 y 160) y de las personas Kelly Egg, Marco Chapilliquén, Ana Mallma, Jenny Salinas, Maribel Galindo, Paola Díaz, Carlos Mujica, Cecilia Sánchez, Lidia Zúñiga, Silvia Cornejo, Ana Malena, Jeny Salinas, Sandra Molero, Mirtha Huerta, Herminio Cienfuegos, José Ignacio Mujica, Leonardo Solís, Primitivo Chavez, Sixto Chavez, Alejandro Gonzales, John Zegarra, Julio Torero (fojas 774, 772, 583, 581, 579, 577, 573, 570, 568, 534, 532, 496, 494, 490, 486, 480, 472, 470, 468, 460, 458, 452, 396, 394, 377, 375, 373, 371, 369, 367, 365, 363, 242, 240 y 234), en los que se consigna la transferencia gratuita de diversos productos advirtiéndose la entrega de, por ejemplo, 300 (foja 746), 150 (foja 747), 695 (foja 748), 192 (foja 764), 60 (foja 762), 10 (foja 785), 1 (foja 758), 80 (foja 792) unidades —en el caso de los establecimientos comerciales— 1 (foja 799), 32 (foja 605), 12 (foja 564), 9 (foja 562), 7 (foja 560), 1 (foja 326), 6 (foja 320), 40 (foja 318), 13 (foja 316), 16 (foja 314), 17 (foja 292), 1 (foja 281), 1 (foja 280), 4 (foja 278), 1 (foja 248), 1 (foja 246), 3 (foja 164), 5 (foja 160) —en el caso de clientes varios— y 6 (foja 774), 5 (foja 772), 1 (foja 583), 1 (foja 581), 1 (foja 577), 1 (foja 573), 1 (foja 570), 3 (foja 568), 1 (foja 534), 1 (foja 532), 4 (foja 496), 3 (foja 494), 6 (foja 490), 9 (foja 486), 3 (foja 480), 1 (foja 472), 1 (foja 470), 3 (foja 458), 80 (foja 550), 10 (foja 396), 1 (foja 394), 1 (foja 377), 2 (foja 375), 75 (foja 373), 1 (foja 371), 1 (foja 369), 1 (foja 367), 1 (foja 365), 1 (foja 363), 1 (foja 242), 1 (foja 240), 1 (foja 234) —en el caso de las personas naturales señaladas.

Que al respecto, corresponde indicar que en el caso de los comprobantes de pago emitidos a nombre de los establecimientos comerciales clientes de la recurrente y de «Clientes Varios» dado que la recurrente ha señalado que la entrega de los productos promocionales tenían como destinatario el adquirente final de sus productos, tales documentos no acreditan el referido destino, conforme a lo señalado por la Administración, ya que estos no demuestran que los productos promocionales fueron entregados a los compradores de sus productos.

Que por su parte en el caso de los comprobantes de pago emitidos a las personas naturales señaladas precedentemente, de la revisión de dichos documentos, así como de otros comprobantes de pago presentados por la recurrente y emitidos a las mismas personas (fojas 743, 738, 652, 585, 575, 571, 492, 488, 484, 478, 476, 474, 466, 464, 462, 456 y 454, entre otras) y atendiendo al total de productos entregados a cada una de las referidas personas, se establece que aquellos que constituyen los adquirentes finales de los productos a los que iba dirigida la campaña promocional, conforme lo alegado por la recurrente, por lo que los referidos medios probatorios tampoco acreditan que los productos promocionales fueron entregados a los compradores de sus productos.

Que es de indicarse que de la revisión de las guías de remisión obrantes en autos presentadas para acreditar la entrega de los bienes, se aprecia que algunas han sido emitidas a nombre de los

28



# Tribunal Fiscal

N° 00107-1-2020

establecimientos comerciales conteniendo la dirección de estos como punto de llegada (fojas 705, 703, 701, 699, 693, 691, 688, 686, 684, 682, 681, 679, 677, 675, 673, 671, 669, 667, 665, 663, 661 y 659, entre otras), otras no consignan destinatario sino la denominación Clientes Varios y en algunos casos contienen una dirección de destino y en otros no indican esta (fojas 723, 721, 719, 717, 715, 713, 711, 709, 707, 697, 643, 604, 584, 563, 561 y 559, entre otras) y las demás han sido emitidas conjuntamente con las boletas de venta a nombre de las personas naturales señaladas precedentemente (fojas 651, 582, 580, 578, 576, 574, 572, 560, 567, 533, 531, 489, 487, 485, 483, 477, 475, 473, 471, 469, 467 y 465, entre otras).

Que cabe agregar que además de la falta de identificación de los destinatarios finales beneficiarios de los productos promocionales, se aprecia que varias de las guías de remisión adolecen de la identificación de los vehículos utilizados para el traslado de los bienes y de los conductores, es el caso de las guías de remisión remitente vinculadas a las facturas N°

a las boletas de venta N°  
y a las facturas N°

a boletas de venta N°  
y a las facturas N°

a las boletas de venta N°.

las boletas de venta N°  
0008306, 011-0000756, C  
y a las facturas N°

(fojas 1 a 694).

Que en ese sentido, correspondía que la recurrente proporcionara la documentación sustentatoria que acreditara la recepción de los bienes por parte de sus clientes, por lo que la deducibilidad de dichos gastos no es aceptable para efectos tributarios.

Que estando a lo expuesto, corresponde mantener el reparo y confirmar la apelada en este extremo.

## RESOLUCIONES DE DETERMINACIÓN N°

Que del Anexo a las Resoluciones de Determinación N° (fojas 2735 a 2746) se aprecia que fueron giradas por pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de marzo a diciembre de 2008 con base en la declaración jurada rectificatoria del Impuesto a la Renta del ejercicio 2007, presentada el 24 de julio de 2009; que mediante escrito de alegatos la recurrente invoca la aplicación de los precedentes vinculantes contenidos en la sentencia de casación N° y solicita la inaplicación de intereses y sanciones por la determinación de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de marzo a diciembre de 2008, así como la devolución de los importes pagados durante el procedimiento de fiscalización por concepto de multas que se habrían generado por las omisiones de los pagos a cuenta del referido tributo y periodos.

Que con a la inaplicación de intereses moratorios y sanciones, de acuerdo con la Sentencia de Casación N° invocada por la recurrente, debe indicarse que este Tribunal mediante Resolución N° 05359-3-2017, que constituye jurisprudencia de observancia obligatoria y tiene carácter vinculante para todos los vocales de este Tribunal, según lo establecido por el Acuerdo recogido en el Acta de Reunión de Sala Plena N° 2002-10 de 17 de setiembre de 2002, ha establecido que corresponde la aplicación de intereses moratorios y sanciones por los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta, en caso que con posterioridad al vencimiento o determinación de la obligación principal se hubiera modificado la base de cálculo del pago a cuenta o el coeficiente aplicado o el sistema utilizado para su determinación por efecto de la presentación de una declaración jurada rectificatoria o la determinación efectuada sobre base cierta

 29 ✓



# Tribunal Fiscal

N° 00107-1-2020

por la Administración; por lo que no resulta amparable el argumento de la recurrente, ni la devolución de los importes pagados durante el procedimiento de fiscalización por concepto de multas vinculadas a los referidos pagos a cuenta.

Que por tanto, corresponde confirmar la apelada en este extremo.

## RESOLUCIÓN DE MULTA N°

Que la Resolución de Multa N° fue emitida por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, con base en los reparos contenidos en la Resolución de Determinación N° emitida por Impuesto a la Renta del ejercicio 2008, y dado que en esta instancia se ha revocado el reparo al gasto por otros alquileres y confirmado los demás, se encuentra acreditada la comisión de la infracción y corresponde emitir similar pronunciamiento respecto de la precitada resolución de multa, y revocar la apelada en este extremo a efecto que la Administración reliquide la sanción conforme al nuevo cálculo de la Resolución de Determinación N°

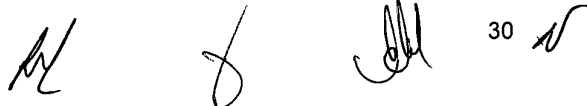
Que con relación a lo alegado por la recurrente respecto a que la resolución de multa sería nula debido a que fue emitida sin haberse seguido un procedimiento administrativo sancionador previo, como lo exige el artículo 234° de la Ley del Procedimiento Administrativo General corresponde indicar que la Norma IX del Título Preliminar del Código Tributario solo permite la aplicación supletoria de normas distintas a las tributarias en lo no previsto por dicho código o en otras normas tributarias, en tanto no se les opongan ni las desnaturalicen; en tal sentido, existiendo normas específicas que regulan la determinación de infracciones y sanciones tributarias, contempladas en el aludido código, no procede aplicar el procedimiento sancionador previo regulado en la Ley del Procedimiento Administrativo General, tal como ha señalado este Tribunal en la Resolución N° 11360-8-2015, entre otras.

Que con respecto a que la conducta atribuida no se encuentra tipificada en el numeral 1 del artículo 178° debido a que no cuenta con dolo o intención, corresponde indicar que el artículo 165° del Código Tributario establece que las infracciones se determinan en forma objetiva, siendo que la infracción prevista en el numeral 1 del artículo 178° del referido código sanciona el incumplimiento de una obligación formal, cual es la de presentar las declaraciones tributarias consignando en ellas datos reales y correctos, configurándose en forma independiente al cumplimiento de la obligación tributaria sustantiva, por lo que de acuerdo con el criterio expuesto en las Resoluciones N° 12434-4-2007 y 11209-4-2012, entre otras, la ausencia de dolo no exime al infractor de la sanción, debiendo anotarse, además, que la Sentencia de Casación N° citada por la recurrente, tiene efecto únicamente para las partes involucradas, por lo que no resulta aplicable al caso de autos.

Que con relación a la solicitud de devolución de los pagos indebidos y/o en exceso y/o que devengan en indebidos, así como el reconocimiento de créditos y/o saldos a favor y/o pérdidas como consecuencia de declararse fundada la apelación, es pertinente indicar que tal pretensión no corresponde ser atendida en el presente procedimiento contencioso tributario sino ser solicitada en la vía del procedimiento no contencioso correspondiente.

Que en cuanto a la solicitud de la recurrente para que se le reconozcan los saldos a favor y demás créditos y/o pérdidas de ejercicios anteriores aplicables al ejercicio 2008, materia de impugnación, como resultado de los procedimientos contencioso-tributarios que resuelvan lo correspondiente respecto de dichos ejercicios, se debe indicar que no corresponde a este colegiado pronunciarse acerca de saldos a favor, créditos o pérdidas de ejercicios anteriores al no ser materia en controversia.

Que con relación a que debe entenderse que la presente impugnación incluye la impugnación del desconocimiento de saldos a favor y/o créditos y/o pérdidas de ejercicios anteriores (que resulten de aplicación al ejercicio 2008), que hayan sido desconocidos por efecto de la aplicación de los resultados de fiscalización distintos al presente ejercicio, emisión de órdenes de pago, compensaciones de oficio o por

 30



# Tribunal Fiscal

N° 00107-1-2020

razones equivalentes, sean motivadas o inmotivadas, se debe señalar que la recurrente deberá hacer valer su derecho accionando en contra de los actos administrativos emitidos que versen sobre los saldos, créditos o pérdidas desconocidos, no correspondiendo a este colegiado pronunciarse acerca de pretensiones que recaen en tributos y/o ejercicios distintos a los que son materia de impugnación.


Que el informe oral se llevó a cabo con la asistencia de los representantes de ambas partes (foja 2983).

Con los vocales Zúñiga Dulanto y Mejía Ninacondor e interviniendo como ponente la vocal Chipoco Saldías.

## RESUELVE:


1. Declarar **NULA** la Resolución de Intendencia N° de 21 de diciembre de 2011 en los extremos que incorpora fundamentos adicionales respecto de los reparos por otros alquileres y servicios de ventas, y **NULA** en el extremo del reparo por servicios de asesoría de marketing.
2. Declarar **INFUNDADA** la reclamación interpuesta en el extremo referido al reparo por servicios de asesoría de marketing.
3. **REVOCAR** la Resolución de Intendencia N° de 21 de diciembre de 2011, en el extremo del reparo al gasto por otros alquileres; y **CONFIRMARLA** en lo demás que contiene.

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

  
ZÚNIGA DULANTO  
VOCAL PRESIDENTA

  
MEJÍA NINACONDOR  
VOCAL

  
CHIPOCO SALDÍAS  
VOCAL

  
Huertas Valladares  
Secretaria Relatora (e)  
CHS/HV/MT/njt.