



Tribunal Fiscal

N° 05673-3-2020

EXPEDIENTE N° : 6798-2013
INTERESADO :
ASUNTO : Impuesto a la Renta y Multa
PROCEDENCIA : Lima
FECHA : Lima, 13 de octubre de 2020

VISTA la apelación interpuesta por [redacted] con Registro Único del Contribuyente (RUC) N° [redacted], contra la Resolución de Intendencia N° [redacted] de 28 de febrero de 2013, emitida por la Intendencia de Principales Contribuyentes Nacionales de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - SUNAT, que declaró infundada la reclamación formulada contra la Resolución de Determinación N° [redacted] girada por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2010 y la Resolución de Multa N° [redacted] emitida por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario.

CONSIDERANDO:

Que la recurrente sostiene que, si bien para la deducción de un gasto además de presentar los comprobantes de pago y la documentación que sustente la anotación de la operación, es necesario contar con elementos adicionales que acrediten la efectiva prestación del servicio, tal como lo ha señalado este Tribunal en diversas resoluciones, la ponderación de hechos y medios probatorios debe efectuarse dentro de cada contexto en particular, estando la Administración obligada, en aplicación del principio de verdad material y de los artículos 126 y 129 del Código Tributario, a realizar las indagaciones que permitan acreditar la realidad del servicio.

Que anota que la Administración no ha realizado una evaluación conjunta de la documentación presentada en el procedimiento de fiscalización ni en la etapa de reclamación, desconociendo una serie de evidencias que sustentan que [redacted] le prestó en forma efectiva los servicios de asesoría y mantenimiento de software, lo que considera una actuación arbitraria.

Que manifiesta que la Administración sustenta su acotación en el hecho de que no presentó documentación adicional como informes, dictámenes, coordinaciones, reportes, comunicaciones, entre otros documentos; sin embargo, considera que tales documentos no son indispensables ni constituyen documentos probatorios mínimos que revelen la ejecución del servicio, toda vez que por la naturaleza y el alcance del servicio contratado no se puede sujetar la acreditación de la fehaciencia a determinados medios probatorios mínimos.

Que indica que en el presente caso los parámetros contractuales no obligan a que la labor del proveedor conste en un determinado tipo de documento, pudiendo evidenciarse en diversos actos y formas, más aún si en los acuerdos se han contemplado los alcances de las actividades propias del referido proveedor, como es la asesoría en informática y sistemas.

Que considera que los correos electrónicos presentados tienen igual validez que otros medios probatorios y que deben apreciarse en forma conjunta con los otros medios probatorios presentados, por lo que no se puede rechazar o limitar su validez, tal como lo ha señalado este Tribunal en la Resolución N° 13136-8-2010.

Que señala que la Administración no ha realizado una correcta valoración de los medios probatorios, dentro de ellos, los cuadros de distribución de horas-hombre, sino por el contrario parte de un análisis sesgado, rechazando desde un inicio la deducibilidad de los montos facturados por el proveedor, sin importar la idoneidad de los documentos presentados lo que considera que representa una actuación indebida e invoca el artículo IV de la Ley N° 27444; para los efectos cita la Resolución del Tribunal Fiscal N° 09688-1-2004.

2 P / 1 KJ



Tribunal Fiscal

N° 05673-3-2020

Que sobre el reparo por gastos de investigación y desarrollo menciona que el [redacted] que originó dichos gastos, se refiere al planeamiento de ampliar su negocio de telefonía en zonas donde no existía cobertura, lo que suponía una serie de inversiones para su realización, por ello contrató los servicios de la [redacted] para que desarrolle el plan respectivo; sin embargo, en el ejercicio 2010 determinó que el proyecto no era viable, por lo que todo el gasto incurrido debía ser reconocido en dicho ejercicio. Agrega que debe tenerse presente que en la Resolución N° 00591-4-2008 se establece que para deducir determinados gastos no es necesario que el proyecto se implemente.

Que indica que la documentación que presentó en el procedimiento de fiscalización acreditaba la necesidad de ampliar el negocio de telefonía, así como la inviabilidad económica de su realización. Agrega que la Administración no puede cuestionar sus decisiones empresariales o financieras, sino que el reparo debe sustentarse en la aplicación de la norma del Impuesto a la Renta, lo que considera cumplido; cita la Resolución N° 11743-2-2007. Agrega que de lo contrario, la Administración debe demostrar a través de un informe técnico la invalidez del estudio que sustenta el [redacted] cita la Resolución N° 5437-1-2009.

Que agrega que la Administración tenía la facultad de efectuar un cruce de información con el [redacted] para acreditar las operaciones y no limitarse a rechazar la documentación presentada, la cual acredita la efectiva prestación del servicio.

Que solicita que no se tenga en cuenta las páginas 23/28 y 24/28 de la resolución apelada que le fueron notificadas, pues corresponden a otra resolución, de lo contrario se vulneraría su derecho de defensa.

Que refiere que en el caso de autos resulta de aplicación lo dispuesto en el inciso g) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, toda vez que el proyecto se refiere al planeamiento de un nuevo negocio. Agrega que aun cuando la Administración trate esta deducción como una amortización de intangible, esta no tiene tal naturaleza puesto que el proyecto no se llevó a cabo, considerándose como una pérdida del ejercicio, por lo que no resulta aplicable lo dispuesto en el artículo 44 de dicha ley citada por la Administración.

Que en su escrito ampliatorio, la recurrente señala que el simple hecho que algunas de las estipulaciones del contrato no se hayan cumplido no implica que el servicio no se haya prestado o no se acredite la vinculación con la generación de renta gravada.

Que manifiesta que la Administración debió efectuar la valoración de las pruebas presentadas y dar cumplimiento a los principios del debido procedimiento y verdad material, siendo que no ha valorado la información proporcionada ni hizo uso de las herramientas que estaban a su alcance para comprobar si las adquisiciones de servicios prestados por [redacted] fueron operaciones reales y cumplen con el principio de causalidad, habiéndose limitado a sustentar el reparo por la falta de supuestas pruebas que acrediten la fehaciencia y la causalidad de los gastos.

Que menciona que la Administración sustenta la confirmación de los reparos en la falta de entrega de documentación y/o información que le era imposible proporcionar. Agrega que no tiene la obligación de mantener documentos como los solicitados por aquella ni explicar con mayor detalle cómo se vinculan los gastos observados con la generación de renta gravada, pues considera que no existe norma alguna que la obligue a sustentar como lo ha exigido la Administración, los servicios prestados por las empresas [redacted] exigiéndole hechos que eran difícil de probar, lo que vulnera sus derechos. Invoca las Resoluciones N° 120-5-2002, 1932-5-2004, 118-1-97, 1285-4-2000, 756-2-2000, 612-4-2000, 585-2-2000, 668-3-99, 881-2-99 y 753-3-99, sobre fehaciencia y causalidad de los gastos.

2



Tribunal Fiscal

N° 05673-3-2020

Que en dicho escrito ampliatorio, la recurrente solicita la nulidad de los valores emitidos al considerar que: i) estos no se encuentran debidamente motivados, toda vez que no exponen las razones por las que se pretende cobrar un tributo o una sanción, lo que le imposibilita ejercer su derecho de defensa; y ii) la Administración efectuó el cierre de los requerimientos, emitiendo sus resultados, sin darle la oportunidad de sustentar su posición y sin haber agotado todos los medios que le permitan llegar a la verdad de los hechos, vulnerando el principio de verdad material regulado en el numeral 1.11 del artículo IV del Título Preliminar de la Ley del Procedimiento Administrativo General.

Que señala que validar la posición de la Administración en cuanto a mantener los reparos, implicaría aceptar un enriquecimiento ilícito por parte del fisco, esto es, que se tribute sobre una base no real, lo cual viola el principio de capacidad contributiva.

Que de otro lado, con relación a la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, indica que la Administración no ha demostrado fehacientemente que haya declarado cifras o datos falsos que hayan influido en la disminución de la obligación tributaria, por lo que en el supuesto negado que el reparo sea mantenido, la resolución de multa impugnada debe ser declarada improcedente y dejada sin efecto.

Que señala que si bien de acuerdo con el artículo 165 del Código Tributario, la objetividad obliga a prescindir de toda consideración al motivo de la infracción (dolo, negligencia u error), para determinar si esta se configuró o no, no conlleva que sea innecesario examinar la situación misma para establecer si en ella se concretan los componentes de la conducta tipificada como infractora.

Que alega que se han vulnerado los principios de proporcionalidad y razonabilidad establecidos en la Ley N° 27444, dado que se le pretende sancionar con un monto exorbitante que no guarda proporción con los fines que persiguen las obligaciones tributarias formales. Cita la sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el Expediente N° 003-2005-PI/TC.

Que añade que este Tribunal tiene la obligación de realizar un examen de la constitucionalidad de las normas sobre las que se basa la Administración para establecer la comisión de infracciones e imponer sanciones, encontrándose impedido de aplicar normas declaradas inconstitucionales, tal como se indica en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 01202-2-2008 y la sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el Expediente N° 10803-2004.

Que la Administración señala que del análisis del Contrato de Locación de Servicios N° _____, determinó que este no sustenta los servicios prestados por _____, al no haberse presentado documentación adicional que acredite la efectiva prestación del servicio; y si bien la recurrente presentó algunos documentos como el _____ las actas de aceptación y los manuales de usuario y recursos humanos, estos no resultan suficientes para acreditar la veracidad de los servicios observados, toda vez que no presentó documentación complementaria, tales como informes y reportes correspondientes a cada fase del proyecto en los que se hubiera dejado constancia del avance del servicio, qué personas intervinieron en el desarrollo de la fase, la recepción de dicho avance en señal de conformidad, así como los documentos que sustenten las operaciones contenidas en las actas presentadas.

Que asimismo, señala que la correspondencia como correos electrónicos o faxes, puede ser evaluada en la medida que formen parte de un conjunto de elementos probatorios, pero de manera individual no constituyen prueba suficiente de que los servicios se brindaron, por lo que considera que al haberse determinado que los documentos presentados en la etapa de fiscalización no sustentan los servicios prestados por el _____ los correos electrónicos exhibidos por la recurrente no son suficientes para sustentar las operaciones observadas. Cita las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 06689-5-2005 y 09457-5-2004.

2 P 3



Tribunal Fiscal

N° 05673-3-2020

Que en relación con los gastos por elaboración, desarrollo e implementación de software, la Administración señala que los documentos presentados por la recurrente no acreditan de manera fehaciente los servicios prestados por asesoría de sistemas.

Que además señala que el análisis de la calificación de los desembolsos como intangible, se debe a que la recurrente en respuesta al Requerimiento N° _____ señaló que dichos desembolsos se referían a un proyecto de investigación que inicialmente fue contabilizado de esa manera, esto es, como un intangible.

Que en cuanto al reparo por gastos de investigación y desarrollo, refiere que la recurrente no presentó un mínimo de elementos de prueba que de manera razonable y suficiente permitan acreditar la efectiva realización de los servicios prestados por

Que menciona que del análisis del documento denominado _____ de diciembre 2006, no se aprecia que haya sido elaborado a favor de la recurrente, lo que no permite acreditar los servicios facturados por la citada empresa.

Que mediante escrito de alegatos reitera los argumentos expuestos en la resolución apelada e indica que la recurrente no ha acreditado la efectiva prestación de los servicios por parte de _____ a favor de la recurrente ni ha presentado los entregables convenidos en el contrato con esta última e invoca las Resoluciones N° 07320-3-2017, 5732-1-2005 y 04832-3-2005, en el extremo referido a la fehaciencia de las operaciones.

Que en el presente caso se tiene que como resultado de la fiscalización iniciada a la recurrente mediante Carta de Presentación N° _____ y el Requerimiento N° _____ notificados el 12 de marzo de 2012 (folios 1107, 1108, 1119 y 1120), respecto del Impuesto a la Renta del ejercicio 2010, la Administración emitió la Resolución de Determinación N° _____ (folios 1239 a 1269), girada por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2010 y la Resolución de Multa N° _____ (folios 1270 y 1271), por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, las cuales son materia de impugnación.

Que la controversia de autos consiste en determinar si los citados valores se han emitido con arreglo a ley; sin embargo, previamente corresponde emitir pronunciamiento sobre los argumentos planteados por la recurrente vinculados con nulidades.

Nulidad

Que la recurrente alega la nulidad de los valores impugnados al considerar que estos no se encuentran debidamente motivados, toda vez que, según refiere, no exponen las razones por las que se pretende cobrar un tributo o una sanción, lo que le imposibilita ejercer su derecho de defensa.

Que asimismo, sustenta su nulidad argumentando que la Administración efectuó el cierre de los requerimientos, sin darle la oportunidad de sustentar su posición y sin haber agotado todos los medios que le permitan llegar a la verdad de los hechos materia de controversia, vulnerando el principio de verdad material regulado en el numeral 1.11 del artículo IV del Título Preliminar de la Ley del Procedimiento Administrativo General.

Que el numeral 2 del artículo 109 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, señala que los actos de la Administración son nulos cuando son dictados prescindiendo totalmente del procedimiento legal establecido o son contrarios a la ley o norma con rango inferior.

4



Tribunal Fiscal

N° 05673-3-2020

Que conforme con lo dispuesto por el numeral 1.2) del artículo IV del Título Preliminar del Texto Único Ordenado de la Ley del Procedimiento Administrativo General, aprobado por Decreto Supremo N° 004-2019-JUS, el procedimiento administrativo se sustenta fundamentalmente, entre otros, en el principio del debido procedimiento, según el cual los administrados gozan de todos los derechos y garantías inherentes al debido procedimiento administrativo, que comprende el derecho a exponer sus argumentos, a ofrecer y producir pruebas y a obtener una decisión motivada y fundada en derecho.

Que de la revisión de la Resolución de Determinación N° (folios 1239 a 1269), se aprecia que cumple con los requisitos exigidos por el artículo 77 del Código Tributario, entre ellos, los motivos determinantes del reparo u observación, así como los fundamentos y disposiciones que la amparan, siendo que en sus anexos la Administración cumplió con señalar los motivos de los reparos, sobre la base del resultado de los requerimientos que sustentan los valores. Asimismo, de la revisión de la Resolución de Multa N° (folios 1270 y 1271), se advierte que contiene los requisitos señalados en el artículo 77 del Código Tributario, entre ellos, los fundamentos y disposiciones que la amparan y el cálculo detallado de la sanción aplicada. En tal sentido, se aprecia que los valores citados reúnen los requisitos de validez, por lo que corresponde desestimar la nulidad alegada por la recurrente en este extremo.

Que por otro lado, de la revisión del Resultado del Requerimiento N° (folios 1015 a 1017 y 1032 a 1050), se aprecia que la Administración comunicó a la recurrente las razones por las cuales efectuó los reparos por los gastos de los servicios facturados por y solicitándole mediante el Requerimiento N° emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario (folios 1983 a 1985), que presentara sus descargos y la documentación respecto de las observaciones formuladas, advirtiéndose que en el resultado de este último requerimiento (folios 966 a 982), la Administración dejó constancia de la documentación y escritos presentados por la recurrente, consignando los motivos por los cuales consideraba que dicha documentación no sustentaba las observaciones formuladas.

Que de lo actuado se aprecia que la Administración comunicó a la recurrente los motivos que sustentaban los reparos otorgándole un plazo, de acuerdo con lo previsto en el artículo 75 del citado código, para efectos de que presente sus descargos, apreciándose además que emitió pronunciamiento sobre los medios probatorios aportados por la recurrente, por lo que no resulta atendible la nulidad alegada por la recurrente.

Resolución de Determinación N°

Que en el Anexo N° 2 a la Resolución de Determinación N° (folio 1267), se aprecia que la Administración efectuó diversos reparos¹, entre ellos, por los conceptos de gastos de asesoría y mantenimiento, por elaboración, desarrollo e implementación de software y por investigación y desarrollo, no fehacientes.

Servicios prestados por

Que del punto 1 de los Anexos N° 2 y 4 de la Resolución de Determinación N° (folios 1250 a 1265 y 1267), se aprecia que la Administración reparó la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2010, por los servicios de asesoría y mantenimiento de software prestados por

¹ En el Anexo N° 2 a la resolución de determinación materia de impugnación (folio 1267), se aprecia que la Administración dejó constancia que la recurrente aceptó los reparos por gastos por asesoría comercial y marketing y gastos de publicidad que no cumplen con el principio de causalidad, gastos por pasajes de viajes al exterior no sustentados documentariamente, gastos por robos de dinero en efectivo sin acreditación e ingresos por intereses presuntos, mediante la declaración jurada rectificatoria presentada con Formulario 668 N° el 24 de agosto de 2012 (folios 1181 a 1188), reparos que no constituyen materia controvertida en el caso de autos.



Tribunal Fiscal

N° 05673-3-2020

., por la suma de S/ 465 378,00, al no haber sustentado la recurrente, entre otro, la efectiva prestación del servicio, para lo cual cita como base legal el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que mediante el Punto 2 del Requerimiento N° (folios 1086 a 1088), la Administración solicitó a la recurrente que sustente por escrito y documentariamente, entre otros, los gastos anotados en las Cuentas - Asesoría Administrativa, - Asesoría contable, - Asesoría comercial y - Asesoría a Recursos Humanos, detallados en el Anexo N° 01 del citado requerimiento (folios 1074 y 1075), debiendo para ello adjuntar comprobantes de pago, contratos, expresión contable, cancelaciones, estados de cuentas bancarias, trabajos realizados, informes, proyectos, actas y toda documentación que evidencie la efectiva prestación del servicio y la vinculación con la generación de rentas o el mantenimiento de la fuente.

Que en respuesta al citado requerimiento, mediante escrito presentado el 18 de julio de 2012 (folios 798 a 801), la recurrente señaló que los gastos observados cumplían con el principio de causalidad, y que de acuerdo con lo dispuesto en la normatividad aplicable, los gastos que eran susceptibles de ser deducidos podían sistematizarse de la siguiente forma: i) Gastos expresamente recogidos por la norma, es decir, aquellos sobre los que en algún momento existió controversia respecto a su deducibilidad y que el legislador decidió incluirlos de forma expresa en la Ley del Impuesto a la Renta, ii) Gastos limitados, es decir, los gastos que estaban sujetos a un límite cuantitativo y iii) Gastos condicionados, es decir, los gastos que para su deducibilidad requerían el cumplimiento de determinados requisitos.

Que en tal sentido, explicó que no se había excluido la posibilidad de que sean deducibles otros gastos en la medida que se probara que son desembolsos necesarios para producir la renta o mantener la fuente productora, y que su deducción no esté expresamente prohibida por la Ley del Impuesto a la Renta, siendo que en el presente caso, indicó que la Administración debía analizar si los gastos efectuados atendiendo a los criterios de normalidad y razonabilidad; además, que cumplió con exhibir los comprobantes de pago y otros documentos que acreditan la efectiva prestación de los servicios.

Que asimismo, señaló en relación con los gastos contabilizados en la Cuenta - Asesoría Administrativa, que corresponden al desarrollo e implementación y mantenimiento de software o sistema de cómputo para las áreas de contabilidad y finanzas, administración, marketing, ventas y recursos humanos, los cuales fueron facturados por la empresa ; en la Cuenta - Asesoría contable, a los servicios de *outsourcing*, a fin de que se maneje el área de contabilidad computarizada y la asesoría tributaria; en la Cuenta - Asesoría comercial, a los servicios que se dirigen al logro de una mayor participación en el mercado a través de niveles de cobertura a nivel nacional, el cual considera que repercute en un crecimiento de sus ingresos; y en la Cuenta - Asesoría Recursos Humanos, al desarrollo e implementación de un sistema de gestión con indicadores corporativos descentralizados en el área de personal y recursos humanos.

Que en el Punto 2 del Resultado del Requerimiento N° (folios 1035 a 1050), la Administración dejó constancia del escrito y documentación presentados por la recurrente e indicó que si bien para efectos de acreditar la observación presentó el Contrato de Locación de Servicios N° - suscrito con la empresa (, no presentó documentación que sustente el contenido de las cláusulas 1.3, 2.1, 4.3, 5.1, 5.3, 5.5, 5.7, 5.8, 5.9 y 5.10, tales como liquidaciones mensuales, documentos que acrediten la ejecución de los servicios y las personas que fueron designadas para la ejecución de los servicios.

Que asimismo, de las actas de aceptación, manual de usuarios, el sobre el proyecto de desarrollo e implementación de sistema de gestión e indicadores corporativos descentralizado, manual de recursos humanos, copia de correos electrónicos, Informe Tributario N° Contrato de *Outsourcing* sobre el manejo del área de contabilidad computarizada y asesoría tributaria de fecha 10 de



Tribunal Fiscal

N° 05673-3-2020

julio de 2009 y Adenda de este último contrato de fecha 1 de enero de 2010, no se apreciaba que correspondan a los servicios por los cuales se emitieron los comprobantes de pago.

Que como consecuencia de lo expuesto concluyó que, de la evaluación conjunta de la documentación e información proporcionada por la recurrente, esta no acreditó la efectiva prestación de los servicios aludidos en los comprobantes de pago materia de observación, dado que no presentó documentación, como liquidaciones, informes elaborados, documentos sobre la instalación de nuevas tecnologías, correspondencias, reportes, descripción de la labor desempeñada, responsabilidades y otros documentos.

Que posteriormente, mediante el Requerimiento N° _____ emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario (folios 983 y 984), la Administración comunicó a la recurrente la observación formulada para que presentase sus descargos.

Que en respuesta, la recurrente presentó un escrito el 24 de agosto de 2012 (folios 807 y 808), en el que indica que pone a disposición documentación consistente en el detalle de los _____ por tipo de entregable, el tipo de servicio prestado por el proveedor, el personal involucrado, así como el acta final de recepción de los servicios recibidos.

Que en el Resultado del Requerimiento N° _____ (folios 976 a 982), la Administración dejó constancia de la documentación presentada por la recurrente y concluyó que el reparo formulado no había sido sustentado.

Que 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, establece que a fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, así como los vinculados con la generación de ganancias de capital, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por dicha ley.

Que asimismo, este Tribunal ha dejado establecido en reiterada jurisprudencia como la contenida en la Resolución N° 783-3-2016, que para sustentar la deducción de gastos en forma fehaciente y razonable, no es suficiente acreditar que se cuenta con los comprobantes de pago que respalden las operaciones y que cumplan los requisitos establecidos en el Reglamento de Comprobantes de Pago, ni con su registro contable, sino que fundamentalmente es necesario acreditar que dichos comprobantes corresponden a operaciones reales o existentes, es decir, que se produjeron en la realidad.

Que en las Resoluciones N° 00120-5-2002 y 03708-1-2004, entre otras, se ha señalado que los contribuyentes deben mantener al menos un nivel mínimo indispensable de elementos de prueba que acrediten que los comprobantes que sustentan su derecho correspondan a operaciones reales. En la misma línea, este Tribunal en las Resoluciones N° 01233-1-2012 y 13687-1-2011, entre otras, ha establecido que si un reparo se origina en el hecho que un contribuyente no ha acreditado la realidad de las operaciones, le corresponde a este y no a la Administración la carga de la prueba, teniendo en consideración que el actuar de la Administración no se sustenta únicamente en observaciones o defectos detectados en los proveedores, sino básicamente en que el contribuyente, a quien corresponde la carga de la prueba, no ha acreditado la realidad de las operaciones.

Que en las Resoluciones N° 06368-1-2003 y 16784-10-2012, entre otras, se ha establecido que corresponde a la Administración efectuar la inspección, investigación y control de las obligaciones tributarias, con el objeto de determinar la certeza de las operaciones, siendo que para demostrar la hipótesis de que la operación no es real, es preciso que se investiguen todas las circunstancias del caso, actuando para tal efecto los medios probatorios pertinentes y sucedáneos siempre que sean permitidos por el ordenamiento tributario, valorándolos en forma conjunta y con apreciación razonada, de

7



Tribunal Fiscal

N° 05673-3-2020

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 de las normas citadas y criterios expuestos, se tiene que a efecto de sustentar válidamente la deducción de gastos a efecto del Impuesto a la Renta, estos deben corresponder a operaciones reales, y asimismo, para determinar la fehaciencia de las operaciones realizadas por los deudores tributarios es necesario, en principio, que se acredite la realidad de las transacciones realizadas directamente con sus proveedores, las que pueden sustentarse, entre otros, con documentación que demuestre haber recibido los bienes tratándose de operaciones de compra de bienes o, en su caso, con indicios razonables de la efectiva prestación de los servicios que señalan haber recibido, siendo posible que la Administración actúe elementos probatorios de cuya evaluación conjunta concluya que no se encuentra acreditada la realidad de las operaciones observadas, siempre y cuando dichos elementos probatorios no se basen exclusivamente en incumplimientos de los proveedores.

Que a su vez, de acuerdo con los criterios anotados, a efecto de analizar la realidad o fehaciencia de una o varias operaciones, este Tribunal ha establecido que la carga de la prueba respecto a su existencia y/o realidad recae principalmente en el contribuyente y la Administración puede, mediante cruces de información, entre otros, aportar los elementos de prueba que considere necesarios con la finalidad de acreditar su inexistencia, por lo que si un contribuyente no aporta elementos concluyentes, podría no acreditarse la realidad o fehaciencia de sus operaciones, aun cuando no se llegase a efectuar con terceros cruce de información alguno.

Que según se advierte del Informe General de Fiscalización (folio 1135), la recurrente es una persona que tiene como actividad económica principal la venta mayorista de otros productos – CIUU

Que en el presente caso, se aprecia que en el cuadro que forma parte del Resultado del Requerimiento N° (folios 1040 a 1042), la Administración reparó los servicios contenidos en las Facturas N°

(folios 334, 339, 343, 347, 351, 355, 359, 363, 368, 372, 376, 381, 384 y 531), emitidas por la empresa y registradas en las Cuentas - Asesoría Administrativa, - Asesoría Contable, - Asesoría Comercial Marketing y - Asesoría de Recursos Humanos, tal como se muestra a continuación:

Fecha	Concepto	Importe
04/01/2010	Asesoría y mantenimiento de software administrativo	33 054,49
01/02/2010	Asesoría y mantenimiento de software contable	11 250,00
01/03/2010	Asesoría y mantenimiento de software administrativo	20 938,77
12/04/2010	Asesoría y mantenimiento de software contable	24 189,73
11/05/2010	Asesoría y mantenimiento de software contable	15 081,61
24/05/2010	Asesoría y mantenimiento de software contable	11 231,00
23/06/2010	Asesoría y mantenimiento de software contable	17 597,00
16/07/2010	Asesoría y mantenimiento de software contable	36 209,91
24/09/2010	Asesoría y mantenimiento de software contable	22 725,00
28/10/2010	Asesoría y mantenimiento de software contable	22 389,69
24/11/2010	Asesoría y mantenimiento de software contable	19 730,00
21/12/2010		70 000,00
	Mantenimiento de software de marketing y ventas, financiero, administrativo y recursos humanos	35 000,00
		35 000,00
27/12/2010	Mantenimiento de software contable financiero	43 980,64
20/12/2010	Mantenimiento de software laboral y recursos humanos administrativo	47 000,00
Total monto observado		465.377,84

Handwritten signatures and initials at the bottom of the page.



Tribunal Fiscal

N° 05673-3-2020

Que por las referidas operaciones la recurrente proporcionó copia de las facturas que le fueron emitidas por el referido proveedor por los aludidos conceptos de servicios; así como documentos denominados que contienen los asientos contables por la provisión del gasto y la cancelación de las facturas observadas; así como los cheques emitidos a favor del referido proveedor para acreditar el pago de tales facturas y en algunos casos los estados de cuentas bancarias para sustentar el pago (folios 334 a 387 y 531 a 534).

Que al respecto, los documentos antes mencionados solo acreditan la descripción de los servicios facturados, la provisión del gasto y obligación de pago generada por las facturas emitidas, así como la cancelación al referido proveedor los cuales fueron registrados contablemente, los que no resultan suficientes para demostrar la efectiva prestación de los servicios observados.

Que así, también obra en el expediente el suscrito el 5 de enero de 2010 entre la recurrente y la empresa (folios 527 a 530) de cuya cláusula primera se advierte que la citada empresa se desempeña en el campo de elaboración, desarrollo e implementación, así como mantenimiento de software o sistemas de cómputo para contabilidad y finanzas, área administrativa, área de marketing y ventas y área de recursos humanos, por lo que se encargaría del manejo del área de desarrollo de software, mantenimiento y dirección y demás obligaciones previstas en el referido contrato.

Que en las cláusulas segunda y cuarta se dispuso que la también se encargaría del manejo del sistema antes descrito y de la instalación de modernos sistemas de cómputo, procurando procesar toda la información de la recurrente con certeza, seguridad y completa diligencia, innovar los sistemas de cómputo, instalar la tecnología de punta, mantener plena confidencialidad respecto de la información a la que tiene acceso, servicios que se señala serían retribuidos por la recurrente previa liquidaciones mensuales elaboradas por el

Que en la cláusula quinta se consignaron las obligaciones de las partes indicándose que la recurrente se obligó a prestar toda la información necesaria con la que debía contar la a fin de que esta pudiera realizar de manera eficiente la dirección del sistema informático, la instalación de nuevas tecnologías y demás obligaciones que sean de cargo de esta última, no interfiriendo en la elaboración, desarrollo e implementación; así como mantenimiento de software o sistemas de cómputo de varias áreas de la empresa.

Que por su parte, la se habría comprometido a efectuar lo siguiente: i) Manejo íntegro de la elaboración, desarrollo e implementación y mantenimiento de software o sistemas de cómputo para varias áreas de la recurrente; ii) Instalar equipos con tecnología de punta; iii) Mantener a un número de para que cumplan con la absolución de consultas del personal de la recurrente; iv) Realizar su trabajo sin horario, pudiendo ser solicitado en cualquier momento del día, debiendo acudir sin dilación; y v) Instalar un servicio de emergencia para que pueda ser utilizado por la recurrente.

Que de las cláusulas anteriormente glosadas, se aprecia que la proveedora le prestaría a la recurrente, entre otros, el servicio de desarrollo e implementación y mantenimiento de software o sistemas de cómputo para contabilidad y administración, debiendo para ello cumplir con las demás obligaciones descritas en el citado contrato.

Que también se aprecia que la recurrente adjuntó la presentado por la empresa (folios 502 a 513), en la que se señala que para que se permita el logro de los objetivos trazados por la recurrente, como parte de su política, se consideró la contratación de sus servicios para desarrollar e implementar un sistema de indicadores de gestión corporativos descentralizados.



Tribunal Fiscal

N° 05673-3-2020

Que en el acápite 3 de dicha propuesta se precisa que el objetivo del servicio es desarrollar e implementar un sistema de gestión de indicadores que permita a la alta dirección mejorar el proceso de toma de decisiones, siendo que dicho sistema se desarrollaría en 5 fases: i) *Modelamiento de negocio*, que tiene como documentos de trabajo el [redacted] listados de casos críticos, lista maestra de requerimientos, casos de uso de aplicación, documentos consolidados de requerimientos, propuesta de solución que incluye el diseño preliminar de arquitectura, base de datos, interfaces y navegabilidad, y propuesta de soluciones; ii) *Elaboración* que contempla la elaboración del documento de arquitectura, documento funcional de la aplicación, diagrama de clases y diagrama Er; iii) *Construcción* que incluye las actividades de diseño y composición interface, implementación de la arquitectura base, implementación del entorno de la aplicación, implementación de modelo de bases de datos, desarrollo capa de entidades y clases de aplicación e implementación Release 1; iv) *Transición* en la que se consideran las actividades de pruebas unitarias, pruebas integrales, elaboración del manual de instalación (final) y elaboración del manual usuario final; y v) *Entregables* en la que se establece el acta de inicio del proyecto, cronograma, especificaciones de requerimiento funcionales, programas fuentes, actas de pruebas unitarias entregables y manuales.

Que igualmente, obra en el expediente el documento denominado [redacted] (folios 514 a 520), en el cual se indica que se encuentra vinculado al proyecto de [redacted], y que tenía como objetivos: i) el desarrollo e implementación de [redacted]; ii) la gestión de la base de datos de información de los procesos administrativos contables del negocio; iii) la implementación de un sistema con soporte de búsqueda por función administrativa contable; y iv) el desarrollo de una interface intuitiva y que emita reportes claros de una manera ágil.

Que asimismo, en dicho documento se estableció que el mencionado proyecto tendría cuatro fases: i) Planificación; ii) Ejecución del proyecto; iii) Control de procesos; y iv) Supervisión de los procesos; y que se entregarían como entregables del proyecto: a) Documentos del proceso del proyecto, b) Instaladores del aplicativo y base de datos, y c) Documentación del sistema manual de usuario/diccionario de datos.

Que también se aprecia que presentó el Manual de Usuario del Sistema de Gestión de Indicadores Corporativos y el Manual de Recursos Humanos de la recurrente (folios 445 a 470), advirtiéndose que el primero está referido a la descripción de la información que se puede obtener de las opciones de los indicadores de los menús de mantenimiento (alta, modificación y baja de información), administración, contabilidad, logística, recursos humanos, ventas y marketing, así como qué software se está utilizando y quiénes son los usuarios del sistema. En cuanto al manual de recursos humanos, este consiste en la descripción del proceso de recursos humanos y sus funciones.

Que por otro lado, la recurrente presentó las

[redacted] y sus respectivos anexos (folios 388 a 437), emitidas por [redacted], consignándose la recepción de los módulos de administración, contable-financiero, logístico, recursos humanos, marketing y ventas y sus respectivos sub módulos y como fecha de aceptación de supervisión los meses de enero a mayo, julio y setiembre a diciembre de 2010. Cabe indicar que dentro del rubro de producto entregado que forma parte de dichas actas de aceptación se hace referencia a la entrega de los sub módulos precisándose que ello consta en las actas de pruebas unitarias.

² La recurrente presentó documentos denominados [redacted] módulos referenciados en las

(folios 471 a 501).



Tribunal Fiscal

N° 05673-3-2020

Que con relación al contrato antes indicado, se tiene que de conformidad con el criterio establecido, entre otras, en la Resolución N° 4832-3-2005, un contrato escrito solo representa la instrucción o mandato para la adquisición de un bien o la obtención de un servicio, mas no acredita que este se hubiese realizado; en ese sentido, el contrato presentado por la recurrente solo evidencia un acuerdo de voluntades para la prestación de un servicio, mas no que este se hubiese efectuado; en consecuencia, no acredita la efectiva prestación de la operación observada, debiendo haberse presentado para ello documentación adicional que respalde el cumplimiento de las obligaciones pactadas.

Que si bien la recurrente presentó la propuesta del servicio, el documento denominado los manuales de usuario y recursos humanos y las actas de aceptación de servicios y sus anexos, de su revisión se aprecia que se trata de documentos descriptivos de cómo se realizaría el servicio, no habiéndose presentado documentación adicional que sustente las actividades que se consignan en tal documento, como los documentos del proceso del proyecto relacionados con las fases de su desarrollo, dentro de ellos los listados de casos críticos, lista maestra de requerimientos, casos de uso de aplicación, documentos consolidados de requerimientos, propuesta de solución que incluye el diseño preliminar de arquitectura, base de datos, interfaces y navegabilidad y propuesta de soluciones; el documento de arquitectura, documento funcional de la aplicación, el diagrama de clases y diagrama , los manuales de instalación y configuración, las fuentes ejecutables y las "actas de pruebas unitarias" que se mencionan en la propuesta del servicio, entre otros, siendo que en las Actas de Aceptación de servicios antes referidas, si bien se menciona la entrega de módulos y sub módulos, la recurrente tampoco presentó documentación sobre los referidos módulos y sub módulos, dentro de ella, las actas de prueba unitarias de los sub módulos, siendo que para que el manual de usuario, a que se hace referencia en el sustente el servicio prestado, la recurrente debió exhibir los documentos que acrediten los procesos previos para la elaboración del citado , lo que no hizo.

Que por su parte, el manual de recursos humanos contiene el proceso general empleado en un área de recursos humanos, sin que ello signifique que está relacionado al servicio de asesoría y mantenimiento que estaba obligado a prestar la proveedora, de acuerdo con el contrato citado precedentemente, por lo que no acredita la realización del referido servicio.

Que asimismo, obra en el expediente copia de los correos electrónicos remitidos por , en los que da cuenta del uso de la plantilla de abastecimiento de agencias y de la recurrente, en donde solicita equipos y chips (folios 525 y 526); así como reportes de los equipos solicitados (folios 521 a 524); sin embargo, de estos no se aprecia la vinculación que existe con el servicio materia de observación, advirtiéndose únicamente que son empleados para la solicitud de equipos que serán objeto de ventas en provincia, por lo que no acreditan la realización de los servicios de asesoría y mantenimiento de software observados.

Que por otro lado, si bien la recurrente presentó el cuadro por el detalle de los costos por liquidación entregables del (folios 438 y 439), en el que detalla cuáles fueron el costo de las por el jefe del proyecto, analista y programador y los gastos por viáticos, pasajes y gastos de representación de los indicadores de módulos y sub módulos, los que relacionó con las facturas materia de observación, no obra en el expediente documentación que sustente efectivamente las por tales profesionales, pues no presentó documentación que acredite la labor realizada, no siendo suficiente señalar que participaron en determinado indicador de un

³ Cabe indicar que la recurrente presentó los cuadros denominados desarrollado, Distribución de , Distribución de otros gastos (viáticos, pasajes y gastos de representación), Detallado de costos por tipo de recurso por entregable del proyecto y Detallado de otros gastos por entregables del proyecto (folios 440 a 444), los que sirvieron de base para la elaboración del Cuadro por el detalle de los costos por liquidación entregables del proyecto.



Tribunal Fiscal

N° 05673-3-2020

Que de acuerdo con lo expuesto y del análisis conjunto de la documentación antes descrita, se aprecia que contrariamente a lo alegado por la recurrente, esta no cumplió con aportar elementos de prueba que de manera razonable y suficiente permitieran acreditar la efectiva prestación de los servicios registrados como gasto y reparados por la Administración, como pudieron haber sido informes, documentos de la ejecución de los servicios, comunicaciones entre el proveedor y la recurrente, entre otros medios probatorios que acreditaran fehacientemente la realización de tales servicios, a pesar de haber sido requerida expresamente para ello, por lo que el reparo formulado en este extremo se encuentra arreglado a ley, procediendo mantenerlo y confirmar la resolución apelada en este extremo.

Que sobre el argumento de la recurrente en el sentido de que la naturaleza y el alcance del servicio contratado no se puede sujetar a la acreditación de la fehaciencia de determinados medios probatorios, pues los parámetros contractuales no obligan a que la labor del proveedor conste en un determinado tipo de documento, pudiendo evidenciarse en diversos actos y formas, cabe señalar que la prestación de un servicio debe sustentarse con la documentación que acredite efectivamente su realización, siendo que en el caso de autos esta última comprendía diversos procesos que debían ser sustentados con la documentación que en estos se designaba, como se indicara precedentemente en la lista maestra de requerimientos, casos de uso de aplicación, documentos consolidados de requerimientos, propuesta de solución que incluye el diseño preliminar de arquitectura, base de datos, interfaces y navegabilidad, y propuesta de soluciones, el documento de arquitectura, documento funcional de la aplicación, el diagrama de clases y diagrama , los manuales de instalación y configuración, las fuentes ejecutables y las , entre otros, lo que no hizo en el presente caso, por lo que su argumento carece de sustento.

Que en cuanto a los correos electrónicos, como medio probatorio, cabe indicar que estos cumplen tal función cuando se encuentran relacionados con la observación materia de análisis, siendo que en el caso de autos de la revisión de su contenido (folios 169 a 171, 526, 716 y 720), no se desprende que se encuentren vinculados con los servicios cuestionados, por lo que no resulta atendible el argumento de la recurrente ni aplicable la Resolución del Tribunal Fiscal N° 13136-8-2010 alegada por la recurrente.

Que con relación al argumento de la recurrente en el sentido de que la Administración no ha tenido una adecuada actuación debido a que no ha realizado una correcta valoración de los medios probatorios presentados, dentro de ellos, los cuadros de distribución de , sino por el contrario parte de un análisis sesgado, rechazando desde un inicio la deducibilidad de los montos facturados por el proveedor, sin importar la idoneidad de los documentos presentados, por lo que vulnera lo establecido en el artículo IV del Título Preliminar de la Ley N° 27444, debe señalarse que la Administración ha efectuado una valoración de todas las pruebas presentadas por la recurrente y el hecho de que no esté de acuerdo con la pretensión de aquella no implica que dicha valoración sea incorrecta, siendo además que del análisis efectuado a la documentación que obra en el expediente, en la presente instancia se determinó que los documentos adjuntados no sustentan la efectiva prestación de los servicios materia de reparo, en consecuencia, no resulta atendible el argumento de la recurrente; ni la Resolución N° 09688-1-2004 invocada, toda vez que está referida al hecho que la Administración emitió pronunciamiento sin atender ni verificar lo argumentado por el contribuyente, caso distinto al presente caso.

Que sobre el argumento de la recurrente en el sentido que el simple hecho de que algunas de las estipulaciones del contrato no se hayan cumplido no implica que el servicio no se haya prestado o no se acredite la vinculación con la generación de renta gravada, cabe señalar que el reparo por la fehaciencia del servicio se debe al hecho que no se presentó documentación adicional que demuestre efectivamente la realización del proceso o las fases de la realización del servicio, pues si bien adjuntó documentos como las actas de recepción y sus anexos, el manual de usuario y de recursos humanos, como se indicara precedentemente, en estos solo se referencia la entrega de módulos y sub módulos de software de las áreas que debía implementarse, así como el detalle de cómo obtener información relacionada con indicadores, no obstante, no presentó documentos que sustenten cómo se realizaron las actividades que



Tribunal Fiscal

N° 05673-3-2020

permitieron implementar los módulos y elaborar el manual, en consecuencia, no resulta atendible el argumento de la recurrente.

Que en cuanto a los argumentos de la recurrente referidos a que la Administración cuestionó la fehaciencia de diversas operaciones válidas y cuyos comprobantes de pago cumplieran con todas las formalidades de ley, exigiéndole hechos que eran difíciles de probar, lo que vulnera sus derechos, debe indicarse que conforme a lo expuesto en la presente instancia, la recurrente no acreditó con elementos de prueba, que de manera razonable y suficiente, permitieran respaldar la efectiva realización de las operaciones reparadas, por lo que no resulta amparable lo señalado en este extremo.

Que las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 118-1-97, 120-5-2002 y 1932-5-2004, citadas por la recurrente, no resultan aplicables al presente caso, puesto que si bien tratan sobre gastos que tienen un origen contractual, en ellas también se indica que los gastos deben estar debidamente sustentados con documentación, situación que no ocurre en el presente caso.

Que así también las Resoluciones N° 1285-4-2000, 756-2-2000, 612-4-2000, 585-2-2000, 668-3-99, 881-2-99 y 753-3-99, alegadas por la recurrente no resultan aplicables en el presente caso, toda vez que en ellas se analiza si los gastos observados resultaban necesarios para la generación de renta gravada o en el mantenimiento de la fuente, caso distinto al presente caso, por cuanto el análisis versó sobre la fehaciencia de los servicios, esto es, si se realizaron o no las operaciones contenidas en los comprobantes de pago acotados.

Gastos por elaboración, desarrollo e implementación de software

Que del Punto 2 de los Anexos N° 2 y 4 de la Resolución de Determinación N° (folios 1244 a 1249 y 1267), se aprecia que la Administración formuló reparo a la base imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2010, por la suma de S/ 88 030,50, al considerar que la recurrente no sustentó la fehaciencia de los gastos por la elaboración, desarrollo e implementación del software de inventarios, citando como base legal el inciso g) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta y el numeral 2 del artículo 25 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que mediante el Punto 2 del Requerimiento N° (folios 1086 a 1088), la Administración solicitó a la recurrente que sustente por escrito y documentariamente, entre otros, los gastos anotados en la Cuenta detallados en el Anexo N° 01 del citado requerimiento (folio 1074), debiendo para ello adjuntar comprobantes de pago, contratos, expresión contable, cancelaciones, estados de cuentas bancarias, trabajos realizados, informes, proyectos, actas y toda documentación que evidencie la efectiva prestación del servicio y la vinculación con la generación de rentas o el mantenimiento de la fuente.

Que en respuesta al citado requerimiento, mediante escrito presentado el 18 de julio de 2012 (folios 798 y 802), la recurrente señaló que los gastos observados cumplen con el principio de causalidad y corresponden al desarrollo e implementación de un sistema de gestión de indicadores corporativos descentralizados; además que cumplió con exhibir los comprobantes de pago y otros documentos que acreditan la efectiva prestación de los servicios.

Que en el Resultado del Requerimiento N° (folios 1035 a 1050), la Administración dejó constancia del escrito y documentación presentados por la recurrente e indicó que dicha documentación está constituida, entre otros, por actas de recepción, documentación que no estaba referida a los servicios por desarrollo y asesoría de software del módulo de inventarios que fueron facturados por la recurrente y que son materia de observación.

Que además indica que teniendo en cuenta lo dispuesto en el inciso g) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta, el numeral 2 del inciso a) del artículo 25 del reglamento de la citada ley y los párrafos 10 y 17 de la Norma Internacional (NIC) 38 – Intangibles, se concluye que para que se considere



Tribunal Fiscal

N° 05673-3-2020

como gasto un intangible, se debe acreditar que este se encuentra apto, esto es, es capaz de generar beneficios económicos futuros, lo cual no ha sido acreditado, y que tampoco se adjuntó un informe técnico.

Que posteriormente, mediante el Requerimiento N° _____ emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario (folios 983 y 984), la Administración comunicó a la recurrente la observación formulada para efectos de que presente sus descargos.

Que en respuesta al citado requerimiento, la recurrente presentó un escrito el 24 de agosto de 2012 (folios 806 y 807), en el que manifiesta que el único requisito para reconocer un activo (intangible) y en su caso un gasto en el Estado de Ganancias y Pérdidas, es que el egreso calificado como tal debe estar en la capacidad de generar ingresos, y no necesariamente que dicho activo (intangible) deba generar beneficios económicos futuros, como ha sido considerado por este Tribunal en la Resolución N° 4971-1-2006. Además, precisa que ha cumplido con presentar la documentación que acredita la efectiva prestación del servicio.

Que en el Resultado del Requerimiento N° _____ (folios 974 a 976), la Administración dejó constancia de la documentación presentada por la recurrente y indicó que de la evaluación de la información proporcionada y de lo expuesto en el Resultado del Requerimiento N° _____ determinó que el servicio por desarrollo y asesoría de un software del módulo de inventarios corresponde a un activo, mas no a un gasto como lo señala la recurrente, por lo que para que se considere como un gasto dicho activo (intangible) se debe acreditar que este se encuentre apto, es decir, que sea capaz de generar beneficios económicos futuros, hecho que considera que no se ha sustentado.

Que también señala que la recurrente no presentó documentación que sustente que los gastos observados correspondan a gastos de organización o preoperativos originados por la expansión de las actividades, tal como lo afirma la recurrente, ni información que acredite la prestación del servicio.

Que de lo expuesto se tiene que la controversia en este extremo consiste en determinar si el gasto por servicios de desarrollo y asesoría de software del módulo de inventarios, en primer lugar, califica como un activo, y si es así, se encontraba apto para generar beneficios futuros, tal como se expresa en el Resultado del Requerimiento N° _____

Que el inciso g) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobada por el Decreto Supremo N° 179-2004-EF, establece que no son deducibles para la determinación de la renta imponible de Tercera Categoría, la amortización de llaves, marcas, patentes, procedimientos de fabricación, juanillos y otros activos intangibles similares; sin embargo, el precio pagado por activos intangibles de duración limitada, a opción del contribuyente, podrá ser considerado como gasto y aplicado a los resultados del negocio en un solo ejercicio o amortizarse proporcionalmente en el plazo de 10 años, agregando que en el reglamento se determinarán los activos intangibles de duración limitada.

Que el numeral 2 del inciso a) del artículo 25 del reglamento de la citada ley, dispone que para la aplicación de la norma antes citada, se consideran activos intangibles de duración limitada a aquéllos cuya vida útil está limitada por ley o por su propia naturaleza, tales como las patentes, los modelos de utilidad, los derechos de autor, los derechos de llave, los diseños o modelos, planos, procesos o fórmulas secretas, y los programas de instrucciones para computadoras (software), y que no se considera activos intangibles de duración limitada las marcas de fábrica y el fondo de comercio (goodwill).

z P

14



Tribunal Fiscal

N° 05673-3-2020

Que por otro lado, el párrafo 8 de la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) 38 - Intangibles⁴, establece que un intangible es un activo identificable, de carácter no monetario y sin apariencia física, y de acuerdo al párrafo 21 un activo intangible se reconocerá si, y sólo si, es probable que los beneficios económicos futuros que se han atribuido al mismo fluyan a la entidad; y el costo del activo puede ser valorado de forma fiable. Según el párrafo 10 de la citada norma los criterios para reconocer un activo intangible son la identificabilidad, control sobre el recurso en cuestión y la existencia de beneficios económicos futuros. Si un elemento incluido en el alcance de la mencionada norma no cumplese la definición de activo intangible, el importe derivado de su adquisición o de su generación interna, por parte de la entidad, se reconocerá como un gasto del ejercicio en el que se haya incurrido.

Que es preciso anotar que aun cuando el reparo analizado en autos se sustenta principalmente en que los servicios de desarrollo y asesoría de un software del módulo de inventarios calificarían como un activo (intangible) y al no encontrarse aptos para generar beneficios futuros, no podrían deducirse como gastos, la controversia gira en torno a la naturaleza del desembolso, siendo que la Administración en el Resultado del Requerimiento N° [redacted] emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario, adicionalmente señaló que no estaría acreditada la prestación de dichos servicios, lo que resulta contradictorio y resta consistencia al fundamento del reparo, pues en el presente caso no se puede reconocer la existencia de un intangible si no se ha acreditado los servicios para su generación (realización).

Que en virtud de lo antes expuesto, el reparo bajo análisis no se encuentra debidamente sustentado, por lo que corresponde dejarlo sin efecto y revocar la resolución apelada en este extremo.

Que sobre el argumento de la Administración en el sentido de que en el procedimiento de fiscalización se efectuó el análisis de que los gastos observados calificaban como un intangible en respuesta al argumento expuesto por la recurrente en virtud del Requerimiento N° [redacted], cabe indicar que dicha afirmación no resulta correcta por cuanto tal argumento se refería a los gastos contabilizados en la Cuenta [redacted] Gastos de investigación y desarrollo por los servicios prestados por la empresa (folio 792), y no el que es materia de análisis en el presente caso.

Que atendiendo a la conclusión arribada, carece de relevancia emitir pronunciamiento acerca de los demás argumentos formulados por la recurrente.

Gastos por investigación y desarrollo

Que de los Anexos N° 2 y 4 de la Resolución de Determinación N° [redacted] (folios 1239 a 1244 y 1267), se observa que la Administración reparó los gastos por la suma de S/ 451 708,79, al considerar que la recurrente no demostró fehacientemente la operación encargada a un tercero.

Que mediante el Punto 3 del Requerimiento N° [redacted] (folios 1085 y 1086), la Administración solicitó a la recurrente que sustente por escrito y documentariamente, entre otros, los gastos anotados en la Cuenta [redacted] - Gastos de investigación y desarrollo por la suma de S/ 451 708,79, debiendo para ello adjuntar comprobantes de pago, contratos, expresión contable, cancelaciones, estados de cuentas bancarias, trabajos realizados, informes, proyectos, actas y toda documentación que acrediten que se tratan de gastos necesarios para producir rentas y/o mantener la fuente.

Que en respuesta al citado requerimiento, mediante escrito presentado el 18 de julio de 2012 (folios 804 y 805), la recurrente señaló que los gastos observados se refieren a un [redacted] que inicialmente fue contabilizado como un intangible pero debido a razones del mercado peruano tomó la decisión de dejarlo sin efecto. Agrega que dicha decisión se encuentra sustentada en el Informe Técnico de no Conveniencia de [redacted], por lo que considera que resulta plenamente deducible en atención a lo dispuesto en el

⁴ En la versión aprobada por el Consejo Normativo de Contabilidad mediante Resolución N° 034-2005-EF/93.01.

Handwritten signatures and initials at the bottom of the page.



Tribunal Fiscal

N° 05673-3-2020

inciso g) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta y al criterio recogido en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 5355-1-2002.

Que en el Resultado del Requerimiento N° (folios 1015 a 1017), la Administración dejó constancia del escrito y documentación presentados por la recurrente y señaló que aquella no demostró que se haya llevado a cabo la efectiva prestación de los servicios efectuados por la toda vez que no presentó documentación que acredite que inició un nuevo negocio como la y otras zonas, ni que haya entregado . Agrega que en el supuesto negado que fuese así, la recurrente no ha cumplido con el procedimiento para el reconocimiento de un intangible.

Que al amparo del artículo 75 del Código Tributario, la Administración emitió el Requerimiento N° (folios 983 y 984), comunicando a la recurrente la observación formulada para efectos de que presente sus descargos.

Que en respuesta al citado requerimiento, la recurrente presentó un escrito el de agosto de 2012 (folios 804 y 805), en el que manifiesta que discrepa de la Administración pues considera que la norma que resulta aplicable al caso de autos es el inciso g) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, dado de que se trata de gastos cooperativos originados por la expansión de actividades.

Que menciona que el proyecto se refiere al planeamiento para ampliar el negocio de ; lo que suponía una serie de inversiones y un crecimiento en el mercado local, por ello señala que contrató al proveedor para que desarrolle el plan que debía seguirse para sacar adelante el proyecto, y si bien durante el ejercicio 2007 realizó pagos, tal hecho se debe a que las pruebas para su ejecución demandaba su inicio efectivo, por lo que contablemente se constituyó como un activo intangible.

Que señala que debido al informe del año 2010 determinó que no resultaba conveniente proseguir con el envió a resultados el monto cancelado, importe que no fue asumido como gasto en los años 2007, 2008 y 2009, tal como consta en las declaraciones juradas del Impuesto a la Renta de dichos ejercicios.

Que agrega que tal como afirma la Administración, no resulta aplicable a su caso lo dispuesto en el artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta dado de que no se trata de un activo de duración limitada.

Que en el Resultado del Requerimiento N° (folios 976 a 982), la Administración dejó constancia de la documentación presentada por la recurrente y concluyó que la recurrente no había demostrado la realización del servicio, pues el que de acuerdo con la recurrente acredita el gasto, presenta inconsistencias. Agrega que en el supuesto negado que fuese así, es decir que se haya realizado el servicio, no ha cumplido con el procedimiento para el reconocimiento como gasto de un intangible sea por el inciso g) del artículo 37 o el inciso g) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que de lo expuesto se tiene que la controversia consiste en determinar si el gasto por los servicios de investigación y desarrollo, se encuentra fehacientemente acreditado.

Que del análisis de las normas y criterios jurisprudenciales expuestos inicialmente se tiene que a efecto de sustentar válidamente la deducción de gastos a efecto del Impuesto a la Renta, estos deben corresponder a operaciones reales, y asimismo, para determinar la fehaciencia de las operaciones realizadas por los deudores tributarios es necesario en principio, que se acredite la realidad de las transacciones realizadas directamente con sus proveedores, las que pueden sustentarse, entre otros, con la documentación que demuestre haber recibido los bienes tratándose de operaciones de compra de bienes o, en su caso, con indicios razonables de la efectiva prestación de los servicios que señalan haber



Tribunal Fiscal

N° 05673-3-2020

recibido, siendo posible que la Administración demuestre que las operaciones sustentadas en facturas de compras de los contribuyentes no son reales, actuando una serie de elementos probatorios cuya evaluación conjunta permita llegar a tal conclusión, siempre y cuando dichos elementos probatorios no se basen exclusivamente en incumplimientos de los proveedores.

Que a su vez, de acuerdo con los criterios anotados, a efecto de analizar la realidad o fehaciencia de una o varias operaciones, este Tribunal ha establecido que la carga de la prueba respecto a su existencia y/o realidad recae principalmente en el contribuyente que alega su existencia y la Administración, puede, mediante cruces de información, entre otros, aportar los elementos de prueba que considere necesarios con la finalidad de acreditar su inexistencia, por lo que si un contribuyente no aporta elementos concluyentes, podría no acreditarse la realidad o fehaciencia de sus operaciones, aun cuando no se llegase a efectuar con terceros cruce de información alguno.

Que de lo actuado se advierte que la Administración reparó el gasto contabilizado en la Cuenta - Gastos de investigación y desarrollo por la suma de S/ 451 708,79, que según la recurrente corresponde al estudio de mercado del

Que para sustentar su afirmación, la recurrente presentó copia de la Factura N° emitida por la el 26 de junio de 2007 por: i) Estudio de mercado del que incluye ubicación geográfica y segmentación de las zonas analizadas, vías de acceso y facilidades para la instalación de equipos, evaluación mediante encuesta de necesidades de pública en la zona analizada, análisis y evaluación de competencia actual y selección porcentual de PDV por rango de consumo; ii) Manual del proyecto que incluye mapa de las zonas evaluadas identificadas PDV; iii) que refiere a la venta de y iv) Servicio de instalación, mantenimiento y supervisión, que incluye la infraestructura de soporte técnico – repuestos y partes y la garantía sobre los equipos por 1 año (folio 49). Así también, presentó el Voucher del Asiento de Diario del 30 de junio de 2010 (folio 52), en el que se aprecia el registro contable del gasto materia de observación, el Reporte de del 5 de julio de 2007 y el Cheque N° girado por la recurrente en favor de la citada empresa para acreditar el pago de la referida factura (folios 50 y 51).

Que los documentos antes mencionados solo acreditan la descripción de los servicios facturados, la provisión del gasto y la cancelación al referido proveedor, lo que no resulta suficiente para demostrar en forma fehaciente la efectiva prestación de los servicios.

Que para sustentar los servicios facturados por la , así como la adquisición de los bienes la recurrente proporcionó una presentación del (folios 55 a 148), en la que se consigna que fue elaborado por dicha empresa para y en la cual se expone las ventajas en el negocio de mediante la instalación de especialmente en la zona de , por el cual se efectuó un análisis de las visitas realizadas a bodegas, farmacias, librerías y otras actividades comerciales desarrolladas en dicho diferenciándose tres tipos de cliente. Cabe indicar que en dicha presentación se precisa que tal empresa es un socio rentable y gestor del

Que como se puede apreciar del citado documento, no se desprende que el haya sido elaborado para la recurrente, pues no obra en el expediente documentación que acredite tal hecho, como correspondencia, correos, contrato, reportes, entre otros documentos; y si bien aquella presentó la Guía de Remisión N° emitida por la , por la venta de los (folio 48), no presentó documentación que acredite que efectivamente dichos bienes ingresaron a su esfera patrimonial en virtud del citado proyecto, como podría ser el kárdex del ejercicio en que se hubiese anotado el ingreso de dichos bienes.

2 P / 17 K



Tribunal Fiscal

N° 05673-3-2020

Que adicionalmente, de la copia del " elaborado por el denominado ' (folios 149 a 156), en el que da cuenta que en diciembre de 2006 la elaborado el relacionado a la implementación de en el escenario de dicho mes y año, y que de acuerdo con el análisis efectuado en el 2010 dicho escenario cambió quedando el proyecto desfasado tecnológicamente, además que se requiere fuertes inversiones en la implementación de dispositivos antivandálicos y antifraudes; por lo que concluye que no resulta rentable el así como de los y mayo 2010 (folios 44 a 47), con los costos e ingresos que podría generar el proyecto, advirtiéndose que en el 2006 se reflejaba que dicho proyecto arrojaría una utilidad, en cambio en el ejercicio 2010 una pérdida se desprende que el no resultaba viable, no se aprecia que acredite la prestación del servicio en favor de la recurrente, por cuanto de la mencionada presentación se observa que estuvo dirigida a no habiendo adjuntado documentación adicional que permita vincular dicho proyecto con la actividad de la recurrente.

Que de acuerdo con lo expuesto y del análisis conjunto de la documentación descrita, se advierte que la recurrente no cumplió con aportar elementos mínimos de prueba que permitieran acreditar la efectiva prestación de los servicios registrados como gasto y reparados por la Administración, como pudieron haber sido documentos de la ejecución de los servicios, correos o comunicaciones, entre otros medios probatorios que acreditaran fehacientemente la realización de tales servicios, a pesar de haber sido requerida expresamente para ello.

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

Que cabe indicar que dado que la recurrente no acreditó que los servicios facturados por la hayan sido efectivamente prestados a su favor, más aún si la presentación con la que pretendió acreditar la prestación del servicio estaba dirigido a no resultan atendibles los argumentos referidos a la viabilidad o no del así como de la causalidad del gasto, ni las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 00591-4-2008, 11743-2-2007 y 5437-1-2009, en el sentido que para deducir determinados gastos no es necesario que el proyecto se implemente y que el reparo no puede fundamentarse en el cuestionamiento de la decisión empresarial de no llevarse a cabo el proyecto.

Que no resulta atendible el alegato de la recurrente en cuanto a que la Administración tenía la facultad de efectuar un cruce de información con el proveedor para acreditar las operaciones y no solamente limitarse a rechazar la documentación que sustenta la operación, toda vez que este Tribunal ha dejado establecido que no es obligación de la Administración realizar cruces de información con terceros como requisito indispensable para cuestionar la fehaciencia de una operación, y si bien conforme con reiterados pronunciamientos de este Tribunal, la Administración debe tener una posición activa en cuanto a la producción y actuación de pruebas en la línea del principio de impulso de oficio, también lo es que tal actuación no es exigida cuando previamente hay un deber probatorio que debe ser cumplido por parte del contribuyente, de modo que al recaer en la recurrente la carga de la prueba de demostrar que cumplió con los requisitos legales para deducir el gasto observado, es a ella a quien correspondía aportar las pruebas necesarias para tal fin, por cuanto esta se encuentra en mejor situación de probar o acreditar con la documentación correspondiente la fehaciencia de sus operaciones, lo que no sucedió en autos.

Que en cuanto al argumento de la recurrente en el sentido de que resultaba de aplicación lo dispuesto en el inciso g) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, debe reiterarse que el presente reparo se fundamenta en el hecho de que la recurrente no acreditó la efectiva prestación los servicios que le fueron facturados por la siendo que la Administración efectuó adicionalmente un análisis del inciso g) del artículo 44 de la citada ley para responder los argumentos de



Tribunal Fiscal

N° 05673-3-2020

falsos u omitir circunstancias en las declaraciones, que influyeran en la determinación de la obligación tributaria, y/o que generaran aumentos indebidos de saldos o pérdidas tributarias o créditos a favor del deudor tributario y/o que generaran la obtención indebida de notas de crédito negociables u otros valores similares.

Que la Resolución de Multa N° (folios 1270 y 1271), fue emitida por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, y se sustenta en la deuda determinada en la Resolución de Determinación N° emitida por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2010, la que debe ser reliquidada teniendo en cuenta que uno de los reparos cuestionados ha sido levantado en esta instancia, conforme se ha expuesto, corresponde emitir similar pronunciamiento y, en consecuencia, procede revocar la resolución apelada en este extremo, a efecto que la Administración proceda a reliquidar el monto de dicha sanción.

Que con relación a lo alegado por la recurrente en el sentido que para que se configure la conducta tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, es necesario que se acrediten dos componentes para su configuración, la declaración de cifras o datos falsos y como consecuencia de ello la disminución de la obligación, y que la Administración no ha demostrado ello, debe indicarse que el artículo 165 del Código Tributario establece que las infracciones se determinan en forma objetiva y la infracción acotada sanciona el incumplimiento de la obligación formal de presentar las declaraciones tributarias consignando en ellas datos reales y correctos, por lo que carece de sustento lo alegado por la recurrente.

Que respecto al argumento de la recurrente en el sentido de que la necesidad de considerar los componentes para la configuración de la infracción no puede ser soslayada bajo la consideración de que la infracción tributaria se determina de forma objetiva de acuerdo al artículo 165 del Código Tributario, debe indicarse que conforme a lo indicado anteriormente, el citado artículo 165 establece que las infracciones se determinan en forma objetiva, siendo que en el caso de autos, la Administración al efectuar la verificación de la determinación del Impuesto a la Renta constató que se habían configurado la infracción tipificada en el numeral del artículo 178 del citado Código, por lo que el argumento de la recurrente carece de sustento.

Que ahora bien, con relación a la aplicación de los principios de proporcionalidad y razonabilidad de la sanción impuesta mediante la Resolución de Multa N° invocados por la recurrente, debe anotarse que conforme con el criterio de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 21908-4-2011, según la cual, la exigencia de los mencionados principios se presenta al momento de definirse las sanciones a nivel normativo y cuando su determinación específica depende de la autoridad encargada de su aplicación, lo que no resulta aplicable en materia tributaria dado que la determinación de la sanción a imponerse está específicamente establecida por el Código Tributario y graduada en función a la omisión determinada por la Administración Tributaria, por lo que no es atendible el argumento de la recurrente.

Que sobre el argumento de la recurrente en el sentido de que este Tribunal tiene la obligación de efectuar un examen de la constitucionalidad de las normas sobre las que se basa la Administración para establecer la comisión de infracciones e imponer sanciones, cabe indicar que el Tribunal Constitucional mediante sentencia emitida el 18 de marzo de 2014 recaída en el Expediente N° 04293-2012-PA/TC, dejó sin efecto el precedente vinculante N° 03741- 2004-PA/TC, que facultaba a los tribunales administrativos a ejercer control difuso en sede administrativa, por lo que resulta pertinente lo referido por la recurrente en el sentido que el Tribunal Fiscal, en aplicación del control difuso debe resolver sobre la posible inconstitucionalidad de las normas que establecen la comisión de infracciones y la imposición de sanciones.

2 P

19



Tribunal Fiscal

N° 05673-3-2020

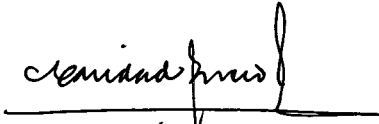
Que carece de amparo la solicitud de la recurrente con relación a que no se tenga en cuenta las páginas 23/28 y 24/28 de la resolución apelada, toda vez que a folio 1278 obran dichas páginas que corresponden a la resolución apelada; sin perjuicio de ello, no se aprecia vulneración al derecho de defensa que alega, al haber expuesto los argumentos que sustentan su pretensión.

Que el informe oral se llevó a cabo el 22 de setiembre de 2020 con la participación de los representantes de ambas partes, como se verifica de la constancia del informe oral que obra en autos.

Con los vocales Guarníz Cabell, Toledo Sagástegui y Huerta Llanos, e interviniendo como ponente la vocal Guarníz Cabell.

RESUELVE:

REVOCAR la Resolución de Intendencia N° de 28 de febrero de 2013, en el extremo del reparo por gastos por elaboración, desarrollo e implementación de software, y la multa vinculada; y **CONFIRMARLA** en lo demás que contiene, debiendo la Administración proceder conforme a lo indicado en la presente resolución.


GUARNÍZ CABELL
VOCAL PRESIDENTE


TOLEDO SAGÁSTEGUI
VOCAL


HUERTA LLANOS
VOCAL


Farfán Castillo
Secretaría Relatora
GC/FC/MS/ra