

PONTIFICIA UNIVERSIDAD
CATÓLICA DEL PERÚ

FACULTAD DE DERECHO



Análisis de la Resolución del Tribunal Fiscal No. 04207-3-
2021

Trabajo de Suficiencia Profesional para optar el Título de Abogada
que presenta:

Karol Alexandra Dayre Casaverde Zegarra

ASESOR:

Eduardo José Sotelo Castañeda

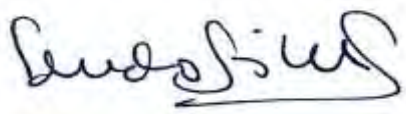
Lima, 2023

Informe de Similitud

Yo, EDUARDO JOSE SOTELO CASTAÑEDA, docente de la Facultad de Derecho de la Pontificia Universidad Católica del Perú, asesor(a) del Trabajo de Suficiencia Profesional titulado “**Análisis de la Resolución del Tribunal Fiscal No. 04207-3-2021**”, del autor KAROL ALEXANDRA DAYRE CASAVARDE ZEGARRA, dejo constancia de lo siguiente:

- El mencionado documento tiene un índice de puntuación de similitud de 26%. Así lo consigna el reporte de similitud emitido por el software Turnitin el 18 de julio del 2023.
- He revisado con detalle dicho reporte, así como el Trabajo de Suficiencia Profesional, y no se advierten indicios de plagio.
- Las citas a otros autores y sus respectivas referencias cumplen con las pautas académicas.

Lima, 19 de julio del 2023

Apellidos y nombres del asesor / de la asesora: SOTELO CASTAÑEDA, EDUARDO JOSE	
DNI: 06663245	Firma: 
ORCID: https://orcid.org/0000-0001-6005-0534	

RESUMEN

El presente informe jurídico analiza dos (02) temas abordados en la Resolución del Tribunal Fiscal No. 04207-3-2021: (i) operaciones de préstamos a título gratuito realizadas entre partes vinculadas y (ii) la facultad de la Administración Tributaria de solicitar información y/o documentación de períodos prescritos para determinar la obligación tributaria de períodos no prescritos. En cuanto al primer tema, se busca determinar si existe una regulación para la imputación de renta en operaciones de préstamo a título gratuito entre partes vinculadas (a través de los artículos 26, 32 o 32-A de la Ley del Impuesto a la Renta) o, si por el contrario, existe un vacío legal en nuestra legislación. Respecto al segundo tema, el análisis se va a dividir en dos (02): (i) determinar si la Administración Tributaria tiene la facultad de solicitar información de períodos prescritos que sustentan la determinación de la obligación tributaria de períodos no prescritos, y (ii) determinar si la Administración Tributaria tiene la facultad de solicitar información de períodos prescritos a fin de corregir errores de dichos períodos que incidan en la determinación de la obligación tributaria de períodos no prescritos. Al respecto, el análisis va a centrarse en determinar los límites del deber de la Administración Tributaria en determinar correctamente la obligación tributaria, frente al principio de seguridad jurídica que protege al contribuyente frente a dicho accionar.

Palabras clave

Precios de transferencia, préstamo gratuito, facultad de fiscalización, seguridad jurídica.

ABSTRACT

This legal report analyzes two (02) issues addressed in the Tax Court Resolution No. 04207-3-2021: (i) determine whether there is a legal loophole for the imputation of income for gratuitous loan transactions between related parties and (ii) determine whether the Tax Administration has the power to request information from prescribed periods to determine the tax liability for non-prescribed periods.

This legal report analyzes two (02) issues addressed in Tax Court Resolution No. 04207-3-2021: (i) gratuitous loan transactions between related parties and (ii) the Tax Administration's power to request information and/or documentation of prescribed periods in order to determine the tax liability of non-prescribed periods. Regarding the first issue, the purpose is to determine if there is a regulation for the imputation of income in gratuitous loan transactions between related parties (through articles 26, 32 or 32-A of the Income Tax Law) or, on the contrary, if there is a legal void in our legislation. Regarding the second issue, the analysis will be divided into two (02): (i) to determine whether the Tax Administration has the power to request information of prescribed periods that support the determination of the tax liability of non-prescribed periods, and (ii) to determine whether the Tax Administration has the power to request information of prescribed periods in order to correct errors of such periods that affect the determination of the tax liability of non-prescribed periods. In this regard, the analysis will focus on determining the limits of the Tax Administration's duty to correctly determine the tax liability, in view of the principle of legal certainty that protects the taxpayer against such action.

Keywords

Transfer pricing, free loan, tax audit power, legal certainty.

ÍNDICE

I. REFERENCIAS DE SIGLAS Y ABREVIATURAS	6
II. INTRODUCCIÓN	7
III. JUSTIFICACIÓN	8
IV. HECHOS RELEVANTES	9
V. POSICIÓN	11
VI. ANÁLISIS DE LA CONTROVERSIA VINCULADA A LA DETERMINACIÓN DEL VALOR DE MERCADO DE LOS INTERESES EN OPERACIONES PRÉSTAMO A TÍTULO GRATUITO ENTRE PARTES VINCULADAS	12
6.1. Normativa aplicable a las operaciones de préstamo sin intereses entre partes vinculadas en el ejercicio 2006	12
6.2. ¿Es posible imputar rentas a las operaciones de préstamo entre partes vinculadas en las cuáles no se han pactado intereses?	23
6.2.1. ¿La imputación de rentas de las operaciones de préstamos a título gratuito entre partes vinculadas se da mediante el artículo 26 de la LIR?	26
6.2.2. ¿Mediante el artículo 32-A se pueden valorar operaciones de préstamos a título gratuito?	29
6.2.3. ¿Existe alguna norma en la LIR que regule la imputación de rentas de las operaciones de préstamos a título gratuito entre partes vinculadas?	31
VII. ANÁLISIS DE LA CONTROVERSIA VINCULADA A LA FACULTAD DE LA SUNAT PARA SOLICITAR DOCUMENTACIÓN DE PERÍODOS PRESCRITOS A FIN DE DETERMINAR OBLIGACIONES TRIBUTARIAS DE PERÍODOS NO PRESCRITOS.	36
7.1. ¿El Tribunal Fiscal puede aplicar un criterio jurisprudencial a un caso pese a que dicho criterio no es de observancia obligatoria?	36
7.1.1. Jurisprudencia en sentido genérico como fuente de Derecho Tributario	36
7.1.2. Jurisprudencia de observancia obligatoria emitida por el Tribunal Fiscal conforme al artículo 156 del Código Tributario	37

7.1.3. Sobre la aplicación de un criterio jurisprudencial a un caso pese a que dicho criterio no es de observancia obligatoria	39
7.2. Sobre la facultad de la SUNAT para solicitar documentación de períodos prescritos para determinar obligaciones tributarias de períodos no prescritos	43
7.2.1. Límites a la facultad de fiscalización de la SUNAT	44
7.2.2. Prescripción tributaria: ¿prescribe la acción y/o el derecho?	47
7.2.3. ¿La SUNAT puede solicitar documentación de períodos prescritos a fin de determinar obligaciones tributarias de períodos no prescritos?	47
7.2.3.1 La SUNAT puede solicitar documentación de períodos prescritos que sustenten documentalmente las la determinación de la obligación tributaria de un período no prescrito	50
7.2.3.2. La SUNAT puede solicitar documentación de períodos prescritos a fin de corregir errores de dichos períodos que incidan en la determinación de la obligación tributaria de períodos no prescritos	57
VIII. CONCLUSIONES	60
IX. BIBLIOGRAFÍA	61

PRINCIPALES DATOS DEL CASO

No. EXPEDIENTE	04207-3-2021
ÁREA(S) DEL DERECHO SOBRE LAS CUALES VERSA EL CONTENIDO DEL PRESENTE CASO	Derecho Tributario
DEMANDANTE/DENUNCIANTE	Administrado
DEMANDADO/DENUNCIADO	SUNAT
INSTANCIA ADMINISTRATIVA O JURISDICCIONAL	Administrativa



I. REFERENCIAS DE SIGLAS Y ABREVIATURAS

CI	Costo Incrementado
CT	Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo No. 133-2013-EF
Directrices de la OCDE	Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias
IR	Impuesto a la Renta
LIR	Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado mediante Decreto Supremo No. 179-2004-EF
LPAG	Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley No. 27444
MNT	Margen Neto transaccional
OCDE	Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico
PCNC	Precio Comparable No Controlado
PR	Precio de Reventa
PU	Participación de Utilidades
RLIR	Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado mediante Decreto Supremo No. 122-94-EF
ROF del MEF	Reglamento de Organización y Funciones del Ministerio de Economía y Finanzas, aprobado por Resolución Ministerial No. 213-2020-EF/41
RPU	Método Residual de Participación de Utilidades
RTF	Resolución del Tribunal Fiscal
SUNAT	Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria
TC	Tribunal Constitucional
TF	Tribunal Fiscal

II. INTRODUCCIÓN

En el presente informe abordaremos (02) temas independientes analizados en la RTF No. 04207-3-2021: (i) el primer tema a analizar se enmarca en la posibilidad de imputación de renta por operaciones de préstamo a título gratuito entre partes vinculadas, (ii) el segundo tema se vincula con la facultad de la SUNAT para solicitar información de períodos prescritos a fin determinar la obligación tributaria de períodos no prescritos.

En cuanto a la problemática vinculada a las operaciones de préstamo a título gratuito entre partes vinculadas veremos que existen diversas posiciones en cuanto a la imputación de renta a través de ellas. En efecto, hay interpretaciones que pueden llevar a polos opuestos debido a que un sector de la doctrina considera que sí es posible determinar intereses en las operaciones de préstamo a título gratuito (dentro de ellas, hay diferentes posturas pues algunos señalan que será de aplicación el artículo 26 de la LIR, otros el 32 y otros el 32-A); mientras que otro sector de la doctrina sostiene que no existe norma y, por lo tanto, no se podría determinar renta en dichas operaciones.

En este contexto, nuestro problema jurídico principal consiste en determinar lo siguiente: ¿Existe un vacío legal para la determinación del valor de mercado de los intereses en las operaciones de préstamo a título gratuito? A fin de resolver dicho problema, debemos plantearnos dos (02) problemas jurídicos subyacentes: (1) ¿El artículo 26 de la LIR permite que se puedan presumir intereses para operaciones de préstamo a título gratuito entre partes vinculadas?, y (2) ¿Existe alguna norma en nuestra LIR que permita imputar renta en la determinación de las operaciones de préstamo gratuito entre partes vinculadas?

En cuanto a la segunda problemática vinculada a la facultad de la SUNAT para solicitar documentación de períodos prescritos a fin de determinar la obligación tributaria de períodos no prescritos, es de especial relevancia debido a que va a presentarse una contraposición de dos (02) principios fundamentales: por un

lado, el principio de verdad material (plasmado en la obligación de la SUNAT de determinar correctamente la obligación tributaria) y, por otro lado, el principio de seguridad jurídica (base de la prescripción que protegería al contribuyente frente al accionar de la SUNAT para requerirle información o corregir errores de períodos prescritos).

En este contexto, nuestro problema jurídico principal es determinar lo siguiente: ¿La SUNAT puede solicitar documentación de períodos prescritos a fin de determinar obligaciones tributarias de períodos no prescritos? A fin de resolver dicho problema jurídico, debemos plantearnos dos (02) problemas jurídicos subyacentes: (1) ¿La SUNAT puede solicitar documentación de períodos prescritos para sustentar documentalmente la determinación de la obligación tributaria de un período no prescrito?, y (2) ¿La SUNAT puede solicitar documentación de períodos prescritos para corregir errores de dichos períodos que inciden en la determinación de la obligación tributaria de períodos no prescritos?

III. JUSTIFICACIÓN

La RTF No. 4207-3-2021, materia de análisis del presente informe, demuestra cuál es el criterio que del TF para la determinación de la renta en las operaciones de préstamos a título gratuito entre partes vinculadas, esto es, realizar la determinación en base al artículo 26 de la LIR.

Como hemos mencionado, existen diferentes posturas respecto a la evaluación de dicha operación, la cual va a tener diferentes consecuencias jurídicas. En efecto, si se adopta la postura de que no hay una norma que permita ello estaríamos frente a un vacío legal que requeriría ser solucionado de manera inmediata por parte del legislador. Por otro lado, si se adopta la postura de que existe una norma que permita dicha imputación, las consecuencias jurídicas van a depender de la norma que regule dicha imputación; por ejemplo, si se adopta el artículo 26 de la LIR como norma de imputación de renta en las operaciones de préstamos con vinculadas, ello podría conllevar a asumir la adopción de libros contables como prueba en contrario a la presunción de intereses.

Por otro lado, la RTF No. 4207-3-2021 también es relevante para observar el criterio del TF respecto al alcance de la facultad de fiscalización y determinación de la SUNAT a fin de determinar si esta puede solicitarle al contribuyente documentación de períodos prescritos a fin de determinar obligaciones tributarias de períodos no prescritos. Por lo tanto, permite analizar si conforme al criterio del TF resulta razonable dicho accionar por parte de la SUNAT.

IV. HECHOS RELEVANTES

- La SUNAT inició un procedimiento de fiscalización definitiva a la Compañía por el IR del ejercicio 2006. En virtud de los resultados de dicha fiscalización, se emitió las Resoluciones de Determinación y de Multa, por la determinación del IR del ejercicio fiscalizado, y por la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del CT, respectivamente.
- La Compañía interpuso un recurso de reclamación, el cual fue resuelto mediante la Resolución de Intendencia que declaró la nulidad de los referidos valores pues se verificó que la SUNAT había incurrido en la causal de nulidad prevista en el numeral 2 del artículo 109 del CT debido a que efectuó el reparo por intereses presuntos prescindiendo del procedimiento legal establecido.

Al respecto, en instancia de reclamación se dispuso que se emitan nuevamente los valores impugnados debido a que dicha nulidad incidía en la determinación de la renta neta imponible conjuntamente con los demás reparos

- En cumplimiento de la Resolución de Intendencia, la SUNAT realizó nuevamente el procedimiento fiscalización del IR del ejercicio 2006, la cual giró la resolución de determinación impugnada al haberse determinado reparos por los siguientes conceptos: (i) Intereses presuntos por los préstamos efectuados a un accionista por los cuales no se cobraron

intereses, (ii) Gastos de depreciación no sustentada y (iii) Cargos a resultados que no cumplen con el principio de causalidad. Asimismo, se determinó la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del CT.

No obstante, la Compañía decidió reclamar dichos valores, presentando un nuevo recurso de reclamación, el cual fue declarado infundado por la SUNAT.

- Posteriormente, la Compañía interpuso un recurso de apelación contra la Resolución de Intendencia, la cual fue resuelta por la RTF No. 04207-3-2021, la cual revocó el reparo por intereses presuntos por los préstamos efectuados a un accionista y algunos cargos a resultados, y confirmó los demás reparos.

A efectos del análisis del presente trabajo, vamos a considerar los reparos (i) y (ii) efectuados por la SUNAT.

En cuanto al reparo por intereses presuntos, la SUNAT señaló que la Compañía no acreditó el cobro de los intereses ni la tasa de interés aplicable (se limitó a presentar Estados de Cuenta sin sustentar a qué importes requeridos correspondían) al préstamo otorgado a su accionista¹; por consiguiente, resultaba aplicable el artículo 26 de la LIR. Cabe precisar que, la SUNAT utilizó el artículo 26 para determinar la existencia del hecho base (préstamo) y el artículo 32-A con el fin de determinar el valor de mercado de dicha transacción. Por su parte, la Compañía señala que sí presentó la documentación que acreditaba que las operaciones a préstamos se pactaron a valor de mercado.

El TF concluye que la SUNAT no realizó un correcto análisis de comparabilidad conforme al inciso d) del artículo 32-A de la LIR debido a que solo había utilizado las tasas de interés publicadas por la

¹ Cabe precisar que el accionista poseía 52.36% de acciones de la Compañía.

Superintendencia de Banca, Seguro y AFP, los cuáles no califican como operaciones comparables; por lo que levantó y revocó el presente reparo.

En cuanto al reparo por gastos de depreciación no sustentada, la SUNAT había efectuado el reparo por considerar que la Compañía no había sustentado al detalle los bienes a depreciar. Al respecto, la Compañía señaló que la SUNAT erróneamente sostiene que el contribuyente está obligado a mantener documentación contable y tributaria más allá del plazo de prescripción de las obligaciones que se generen, conforme a las RTF Nos. 04206-1-2009 y 03168-5-2003, las cuáles no son jurisprudencia de observancia obligatoria.

El TF concluye que no se encuentra sustentada la depreciación; por lo tanto, mantiene el reparo y confirma la apelada en este extremo. En efecto, señala que la SUNAT tiene la facultad de requerir información de períodos prescritos a fin de derivar consecuencias tributarias para períodos no prescritos, según lo señalado en las RTF Nos. 00100-5-2004 y 00322-1-2004, entre otras, las cuales, si bien no son de observancia obligatoria, son relevantes debido a que mediante ellas se interpretan normas que son aplicables al caso.

V. POSICIÓN

Para el desarrollo de este punto, será importante referirnos a cada uno de los problemas jurídicos que serán abordados a lo largo del presente informe. Así, respecto al primer problema sostenemos que la presunción relativa de intereses en operaciones de préstamos establecida en el artículo 26 de la LIR solo opera para partes independientes. No obstante, mediante el primer párrafo del artículo 32 de la LIR se permite que se puedan imputar rentas para las operaciones de precios de préstamos gratuitos entre partes vinculadas.

Sobre el segundo problema, si bien consideramos que la SUNAT podría solicitar documentación de períodos prescritos que sustenten documentalmente la determinación del IR de un período no prescrito, actualmente el TF no cuenta

con criterios que permitan otorgar certeza al contribuyente sobre la documentación que deba mantener. En consecuencia, dicha medida resulta desproporcional.

En cuanto a si la SUNAT puede solicitar documentación de períodos prescritos para corregir errores de dichos períodos que incidan en la determinación de la obligación tributaria de períodos no prescritos sostenemos que es una medida desproporcional.

VI. ANÁLISIS DE LA CONTROVERSI A VINCULADA A LA DETERMINACIÓN DEL VALOR DE MERCADO DE LOS INTERESES EN OPERACIONES PRÉSTAMO A TÍTULO GRATUITO ENTRE PARTES VINCULADAS

6.1. Normativa aplicable a las operaciones de préstamo sin intereses entre partes vinculadas en el ejercicio 2006

Antes de entrar a analizar el problema vinculado a la determinación del valor de mercado de los intereses en operaciones de préstamo a título gratuito entre partes vinculadas, corresponde desarrollar los conceptos vinculados a las normas de precios de transferencia, así como su regulación en la normativa peruana.

6.1.1. Nociones preliminares: Sobre el concepto de precios de transferencia y el principio de *arm's length*

Conforme al apartado 2.1.1.5. del Manual Práctico sobre Precios de Transferencia para países en desarrollo del 2021 de las Naciones Unidas, se define a los precios de transferencia como la fijación de precios de transacciones entre partes vinculadas.

Cabe resaltar que fin de analizar los precios de transferencia es relevante tomar en cuenta el principio de *arm's length*, el cual se encuentra establecido en el apartado 1 del artículo 9 del Modelo de Convenio Tributario de la OCDE, conforme al cual se establece:

“1. Cuando (...) dos empresas [vinculadas] estén, en sus relaciones comerciales o financieras, unidas por condiciones aceptadas o impuestas que difieran de las que serían acordadas por empresas independientes, los beneficios que habrían sido obtenidos por una de las empresas de no existir dichas condiciones, y que de hecho no se han realizado a causa de las mismas, podrán incluirse en los beneficios de esa empresa y someterse a imposición en consecuencia.”

Como se puede observar, mediante el principio de *arm's length* se busca que las operaciones pactadas entre partes vinculadas sean comparables a las realizadas entre partes independientes en condiciones de libre competencia, a fin de evitar que haya una manipulación de sus precios.

En el sistema jurídico peruano, las normas de precios de transferencia se encuentran reguladas principalmente en los artículos 32 numeral 4 y 32-A de la LIR, así como los artículos 108 al 118-A del RLIR.

Al respecto, se debe tomar en cuenta que el artículo 24 del RLIR establece los criterios de vinculación, entre ellos: control accionario, por socios comunes, por poder de decisión, entre otros. Cabe precisar que en la operación materia de análisis consiste en un préstamo a un accionista que posee el 52.36% de las acciones de la Compañía; por lo tanto, nos encontramos frente al criterio de vinculación por control accionario que consiste en que una persona natural o jurídica tenga más del treinta por ciento (30 %) de otra persona jurídica, o de dos o más personas jurídicas en conjunto, directa o indirectamente.

Por otro lado, se debe tomar en cuenta que conforme a la regulación actual del artículo 32-A de la LIR existen dos (02) momentos en el análisis de las operaciones entre partes vinculadas: primero, se va a analizar el valor de mercado de la operación observada; segundo, en el supuesto que se

verifique que la operación materia de análisis no se encuentre dentro de dicho rango del valor de mercado, se ajustará dicho valor.

En este contexto, cabe resaltar que el ámbito de aplicación y la aplicación de ajustes de precios de transferencia regulado en el artículo 32-A de la LIR han ido variando con el tiempo. Entre las principales modificaciones tenemos las siguientes:

- Mediante el Decreto Legislativo No. 945, vigente del 2004 al 2012, se estableció en el artículo 32-A de la LIR que las normas de precios de transferencia únicamente se aplicaban cuando los precios pactados implicaban un pago del IR menor al valor de mercado.
- No obstante, con la entrada en vigencia de los Decretos Legislativos Nos. 1112 y 1124, vigentes a partir del 2013, se faculta a la SUNAT a realizar el ajuste por aplicación de normas de precios de transferencia aun en el supuesto que en que no se configura un menor IR en el Perú, como la determinación de mayores pérdidas tributarias.

En este contexto, cabe resaltar que la operación de la resolución materia de análisis se efectuó en el año 2006, por lo que la SUNAT únicamente se encontraba facultada para realizar el ajuste si causaba un perjuicio al fisco debido a que los precios pactados implicaban un menor pago del IR.

6.1.2. Métodos de valoración de precios de transferencia para la determinación del valor de mercado de los intereses por la operación de préstamo a título gratuito

A fin de determinar el valor de mercado de las operaciones entre partes vinculadas, se debe determinar cuál de los métodos de precios de transferencia le es aplicable a la operación de conformidad con su naturaleza y sus características.

Conforme a las Directrices de la del 2022, los métodos se pueden clasificar en (i) métodos tradicionales basados en las operaciones (que incluyen los métodos del PCNC, PR y CI) y (ii) métodos basados en el resultado de las operaciones (que incluyen los métodos del PU, RPU y MNT).

Al respecto, nuestra normativa interna ha recogido dichos métodos para la determinación de los precios de transferencia. En efecto, en el inciso e) del artículo 32-A de la LIR se establece que los métodos de precios de transferencia que podrán ser aplicados para determinar el valor de mercado en el Perú son: el método del PCNC, el método de PR, el método del CI, el método de la PU, el método residual de RPU y el método del MNT.

En cuanto a los métodos tradicionales basados en las operaciones, podemos observar lo siguiente:

- El numeral 1 del inciso e) del artículo 32-A de la LIR aplicable en el 2006 señala que el método del PCNC consiste en *“determinar el valor de mercado de bienes y servicios entre partes vinculadas considerando el precio o el monto de las contraprestaciones que se hubieran pactado con o entre partes independientes en operaciones comparables”*.
- Por su parte, el numeral 2 del inciso e) del mismo artículo, señala que el PR consiste en *“determinar el valor de mercado de adquisición de bienes y servicios en que incurre un comprador respecto de su parte vinculada, los que luego son objeto de reventa a una parte independiente (...)”*.
- Finalmente, el numeral 3 del inciso e) del mismo artículo, señala que el método del CI consiste en *“determinar el valor de mercado de bienes y servicios que un proveedor transfiere a su parte vinculada (...)”*.

De los tres métodos expuestos podemos concluir que los métodos de PR y de CI no reflejan una operación de préstamo debido a que son métodos aplicables para una operación de reventa y una operación con un proveedor, respectivamente. Al respecto, se debe tomar en cuenta el artículo 113 del RLIR establece que el método de valoración que se elegirá para determinar el valor de mercado de las operaciones del 32-A de la LIR será aquel que resulte más apropiado para reflejar la realidad económica de la operación. Por lo tanto, de los métodos tradicionales basados en las operaciones, el que mejor refleja la realidad de una operación de préstamo, es el PCNC.

En efecto, el método del PCNC implica comparar los precios pactados en una operación entre partes vinculadas con el que se hubiese pactado si no hubiesen sido vinculadas. En el caso de las operaciones de préstamos, el precio pactado va a ser la tasa de interés pues esa es la contraprestación que se recibe por la operación.

En este contexto, los métodos basados en los resultados de las operaciones no serían aplicables a las operaciones de préstamo debido a que estos métodos se basan en la utilidad neta que se generan en una actividad comercial que se encuentra afectada por una operación entre partes vinculadas. En una operación de préstamo, únicamente el prestamista va a recibir una contraprestación (el interés) como resultado de la operación, por lo que no podría aplicarse este método para evaluar el cumplimiento del principio de plena competencia.

En consecuencia, el método del PCNC resulta el más idóneo para analizar el cumplimiento del principio de plena competencia en una operación de préstamo entre partes vinculadas.

6.1.3. Naturaleza de las normas de precios de transferencia

a) Carácter valorativo

En este contexto, es relevante conocer la naturaleza de las normas de precios de transferencia en nuestra legislación, para lo cual debemos remitirnos a los artículos 32 y 32-A de la LIR.

Al respecto, el párrafo 15 del Prólogo de las Directrices de la OCDE 2022² señala que las mismas “se centran en la aplicación del **principio de plena competencia para valorar** los precios de transferencia de empresas asociadas”. (**Énfasis agregado**)

Por su parte, el artículo 32 de la LIR establece que el valor de las operaciones entre partes vinculadas son los precios que hubieran sido acordados conforme a las disposiciones del artículo 32-A. En ese sentido, las normas de precios de transferencia establecidas en el artículo 32-A de la LIR van a permitir valorar las operaciones realizadas entre partes vinculadas, teniendo como criterio el principio de arm's length.

Entonces, las normas que regulan los precios de transferencia en nuestra legislación interna, guiadas por el principio de *arm's length*, sirven para valorar el precio de las operaciones realizadas entre partes vinculadas y determinar si se encuentran conforme al valor de mercado.

En efecto, mediante nuestra legislación se están fijando los criterios de cuantificación de las operaciones entre partes vinculadas -a través de los métodos de valoración recogidos en la misma norma-, las cuales permiten que se determine el valor de mercado de la operación y, de corresponder, realizar los ajustes respectivos al valor a fin de efectos del IR.

Aunado a ello, se debe tener en cuenta que las normas de transferencia del artículo 32-A de la LIR van a ser aplicables siempre y cuando haya previamente un valor pactado.

² Cabe resaltar que, conforme al inciso h) del artículo 32-A de la LIR, las Guías sobre Precios de Transferencia para Empresas Multinacionales y Administraciones Fiscales aprobadas por el OCDE podrán servir para interpretar el artículo, en tanto no se opongan a la LIR.

En efecto, el artículo 32-A de la LIR establece lo siguiente:

NORMAS APLICABLES EN EL EJERCICIO 2006	NORMAS APLICABLES EN EL EJERCICIO 2023
<p>a) <i>Ámbito de aplicación</i></p> <p>Las normas de precios de transferencia serán de aplicación cuando la valoración convenida hubiera determinado un pago del Impuesto a la Renta, en el país, inferior al que hubiere correspondido por aplicación del valor de mercado. En todo caso, resultarán de aplicación en los siguientes supuestos: (...)</p> <p>c) <i>Ajustes</i></p> <p>El ajuste del valor asignado por la Administración Tributaria o el contribuyente surte efecto tanto para el transferente como para el adquirente, siempre que éstos se encuentren domiciliados o constituidos en el país.</p>	<p>a) <i>Ámbito de aplicación</i></p> <p>(...). Sin embargo, solo procede ajustar el valor convenido por las partes al valor que resulte de aplicar las normas de precios de transferencia en los supuestos previstos en el literal c) de este artículo.</p> <p>(...)</p> <p>c) <i>Ajustes</i></p> <p>Solo procederá ajustar el valor convenido por las partes cuando este determine en el país un menor impuesto del que correspondería por aplicación de las normas de precios de transferencia.</p>

Como se puede observar, las normas del artículo 32-A de la LIR aluden a un “valor convenido”. En este contexto, corresponde determinar si mediante las normas de transferencia podría imputarse renta.

Al respecto, diversa doctrina nacional señala que mediante el artículo 32-A de la LIR no se puede imputar renta. Al respecto, Renée Villagra concluye que no se pueden imputar renta con las disposiciones del artículo 32-A de la LIR debido a que aluden a un “valor convenido” (2020, p. 206). En la misma línea, Fernando Zuzunaga sostiene que mediante las normas de valoración no buscan crear hechos imponibles, sino cuantificar los hechos gravados por el IR (2017, p. 133).

En efecto, nosotros coincidimos que las normas de precios de transferencia son valorativas y, por ende, requieren que previamente haya un valor sobre

el cual realizar su análisis a fin de determinar si se encuentran conforme al valor de mercado.

En conclusión, se deben tener en cuenta los siguientes aspectos de las normas de precios de transferencia establecidas en el artículo 32-A de la LIR: (i) se van a aplicar dichas normas a fin de determinar el precio de las operaciones conforme a valor de mercado, y (ii) se van a aplicar dichas disposiciones sobre un valor convenido por las partes, esto es, una contraprestación previamente pactada.

b) ¿Las normas de precios de transferencia son normas de presunción?

Las presunciones legales en materia tributaria se encuentran establecidas en el artículo 65 del CT, cuyo numeral 7 establece que la SUNAT podrá realizar la determinación en base a presunciones establecidas en otras leyes especiales.

Al respecto, Ernesto Eseverri señala que las presunciones legales son un proceso lógico mediante el cual se concluye un hecho presumido, sobre el cual se desplegarán los efectos jurídicos, en base a la acreditación de la existencia de un hecho base (1995, p. 7).

Asimismo, Luis Hernández sostiene que las presunciones son las consecuencias que el legislador o el juzgador extraen de un hecho conocido, debidamente probado, con el fin de llegar a un hecho desconocido. Una presunción será relativa cuando el sujeto afectado por la presunción pueda demostrar la inexistencia del hecho desconocido; mientras que en la presunción absoluta no cabe la prueba en contrario (1985, p. 2).

Entonces, una presunción legal va a consistir en establecer un hecho presumido como consecuencia de un hecho conocido, a fin de otorgarle consecuencias jurídicas a dicho hecho presumido. En este contexto, las normas de precios de transferencia del 32-A de la LIR no son normas de

presunción debido a que tienen como propósito valorar las operaciones en base a los precios previamente pactados.

Por el contrario, dichas normas no liberan a la SUNAT de probar el valor de la operación, sino que la parte analizada va a presentar la cuantificación de su operación y la SUNAT deberá corroborar que dicha cuantificación se encuentre dentro del valor de mercado. En efecto, la parte analizada va a presentar la sustentación de que su operación ha sido realizada conforme al valor de mercado y la SUNAT, si no se encuentra de acuerdo con dicha valoración, es quien tiene la carga de probar que el precio pactado entre las partes vinculadas no se encuentra a valor de mercado y presentar su propio análisis de comparabilidad a fin de hacer el ajuste de precios de transferencia, conforme al inciso c) del artículo 32-A. En consecuencia, las normas de precios de transferencia del artículo 32-A de la LIR no se configuran como normas de presunción.

c) ¿Las normas de precios de transferencia, conforme a nuestra LIR, tienen carácter antielusivo?

Sin perjuicio de lo señalado en los párrafos anteriores se debe tomar en cuenta que existen autores que señalan que las normas de precios de transferencia, además de ser valorativas, son normas antielusivas.

Al respecto, Walker Villanueva señala que las normas de precios de transferencia son normas de valoración y de recalificación (en base a las Directrices de la OCDE); asimismo, puede tener una finalidad antielusiva debido a que busca evitar que se manipulen los precios, generando un pago del impuesto menor (2022, p. 21)

Por su parte, Jorge Picón señala que las normas de precios de transferencia constituyen un mecanismo antielusivo debido a que su aplicación se permite con la generación de perjuicio fiscal (2008, p. 49)

Al respecto, debemos de tener en cuenta los siguientes aspectos: (i) las normas de precios de transferencia de la LIR no facultan a la SUNAT desconocer o recalificar las transacciones y (ii) los precios de transferencia no implican necesariamente una actitud antielusiva.

En cuanto al primer punto, de la lectura de las normas que regulan los precios de transferencia en nuestra legislación no podemos observar que se le otorgue la posibilidad a la SUNAT de poder desconocer o recalificar dichas operaciones.

Al respecto, Luis Durán y Paul Nina señalan que el artículo 32-A únicamente prevé un ajuste del valor de las operaciones, pero no facultan a la SUNAT a desconocer las transacciones o recalificarlas (2018, p. 328).

Asimismo, Brian Arnold señala que es cuestionable que las autoridades fiscales puedan recalificar las operaciones sin una autorización legal explícita en la legislación interna (2016, p. 104).

En efecto, las normas de precios de transferencia de la LIR únicamente establecen un ajuste de valor a las operaciones realizadas entre partes vinculadas. En consecuencia, la SUNAT no podrá desconocer o recalificar la operación.

Respecto al segundo punto, debemos tomar en cuenta que la regulación de los precios de transferencia no se realiza necesariamente con una finalidad elusiva, sino que también pueden ser debido al normal desenvolvimiento del grupo económico.

En efecto, se debe resaltar que las mismas Directrices de la OCDE 2022 reconocen que, si bien el análisis de precios de transferencia pueden utilizarse con fines antielusivos, no se les debe vincular a los problemas de elusión fiscal debido a que existen otros factores que pueden distorsionar las condiciones entre empresas vinculadas, tales como obligaciones

administrativas opuestas vinculadas a las valoraciones aduaneras, derechos antidumping y controles de precios (p. 29).

En la misma línea Hubert Hamaekers, ex presidente del grupo de trabajo de la OCDE sobre precios de transferencia, señala que la planificación fiscal es solo una en la serie de consideraciones relevantes para las operaciones entre vinculadas, pues hay otros factores que influyen para pactar los precios, los cuáles están vinculados en una correcta economía de negocios (2001, p.13).

Asimismo, Jeans Wittendorff señala que, conforme a la teoría económica de la integración, si es que se presentan mercados imperfectos (por ejemplo, aquellos en los cuales se presenta asimetría de información), ello puede generar que las empresas vinculadas obtengan mayores beneficios globales a comparación de las empresas independientes (2010, p. 19).

En efecto, el perjuicio fiscal ocasionado por las operaciones entre partes vinculadas puede responder no solo a una manipulación fiscal, sino también al normal comportamiento del mercado. En consecuencia, no se puede reducir el inciso c) del artículo 32-A a una cláusula antielusiva.

En este contexto, cabe resaltar que sostenemos que los ajustes por aplicación de las normas de precios de transferencia tienen como fundamento el principio de igualdad (reconocido en el artículo 74 de la Constitución) pues, como hemos mencionado, se va a buscar que las operaciones entre vinculadas sea semejante a las operaciones entre no vinculadas, las cuales se van a dar conforme al normal desenvolvimiento del mercado.

6.2. ¿Es posible imputar rentas a las operaciones de préstamo entre partes vinculadas en las cuáles no se han pactado intereses?

De manera preliminar, debemos tener en cuenta que el inciso d) del artículo 1 de la LIR establece que el IR grava las rentas imputadas establecidas en dicha Ley.

Al respecto, el artículo 26 de la LIR, vigente en el ejercicio 2006, establece la presunción *iuris tantum* de que toda operación de préstamo realizado entre partes independientes deviene en un interés no inferior a la tasa activa de mercado promedio mensual en moneda nacional (TAMN) o en la tasa promedio de depósitos a seis (6) meses del mercado interbancario de Londres (LIBOR). No obstante, en el último párrafo se señalaba que dichas disposiciones no aplicaban a operaciones entre partes vinculadas, para las cuáles debía regir lo dispuesto por el numeral 4) del Artículo 32 de la LIR.

En consecuencia, las disposiciones del artículo 26 de la LIR no son aplicables a las operaciones realizadas entre partes vinculadas, sino que estas serán evaluadas conforme a las normas aplicables a empresas vinculadas, es decir, conforme al numeral 4 del artículo 32, el cual remite la aplicación de la valoración de las transacciones entre partes vinculadas al artículo 32-A de la LIR.

Al respecto, se debe tomar en cuenta que el artículo 32 de la LIR establece que, para efectos del IR, el valor asignado a los bienes, servicios y demás prestaciones a cualquier título será el de mercado. En consecuencia, dicho artículo permitiría imputar renta a los préstamos pactados sin intereses entre vinculadas mediante la aplicación de las normas de precios de transferencia.

No obstante, cabe preguntarnos acerca de la posibilidad de imputar renta a través de las normas de precios de transferencia.

Como se mencionó anteriormente, el último párrafo del artículo 26 de la LIR establece que las disposiciones de dicho artículo (mediante el cual se regula la presunción de intereses de préstamos entre partes no vinculadas)

son aplicable a operaciones realizadas entre partes vinculadas, sino que sería de aplicación lo dispuesto en el numeral 4 del artículo 32 de dicha Ley.

Respecto a la aplicación de intereses presuntos para las operaciones de préstamo donde no se hayan pactado intereses existen diferentes posturas, tal como se observa a continuación:

1. Un sector de la doctrina sostiene que el artículo 26 de la LIR permite que se presuman intereses en las operaciones de préstamo a título gratuito, cuya valoración se realizaría mediante la aplicación del artículo 32-A de la LIR.

Tal es el caso de Silvia Muñoz (2008, p. 349) y Márquez Pacheco (mediante su voto singular en la RTF No. 02112-5-2019) quienes sostienen que el artículo 26 consta de una regla de presunción de onerosidad y otra regla de valoración; en consecuencia, la primera va a permitir presumir intereses en las operaciones de préstamo a título gratuito por el artículo 26 y la valoración de los mismos se da en función al último párrafo del artículo que deriva al numeral 4 del artículo 32 y, por ende, al artículo 32-A de la LIR.

2. Otro sector sostiene que el artículo 26 no es aplicable a las operaciones entre partes vinculadas; no obstante, podrán aplicarse las reglas de valor de mercado del artículo 32-A.

En efecto, en el Informe No. 119-2008-SUNAT/2B0000 se concluyó en operaciones de préstamos gratuitos entre partes vinculadas se deben aplicar las normas del 32-A a fin de determinar el valor de mercado en dichas transacciones.

3. Otro sector de la doctrina sostiene que el primer párrafo del artículo 32, al regular que en las operaciones gratuitas se deberá considerar

el valor de mercado, el legislador ha establecido una imputación de renta.

Al respecto, Cecilia Delgado señala que mediante el artículo 32 de la LIR el transferente deberá considerar que el valor asignado a dicha operación es el valor de mercado; por lo tanto, si bien no se generó una renta real, el legislador consideró la imputación de una renta ficta al transferente de los bienes cuya base imponible se determinará conforme al valor de mercado (2004, p. 18).

4. Finalmente, en contraposición a esta última postura, otro sector de la doctrina sostiene que el artículo 26 no es aplicable a las operaciones entre partes vinculadas y que no hay ninguna norma en nuestra regulación que regule una imputación de rentas presuntas para dichas operaciones.

Al respecto, Walker Villanueva señala que, en base a los principios de reserva de ley (debido a que el legislador no puede dejar al libre arbitrio o discrecionalidad técnica de la SUNAT la imputación de rentas presuntas) y certeza jurídica, los artículos 32 y 32-A de la LIR no regulan una cláusula general de imputación de rentas presuntas, sino la “cuantificación” del hecho imponible conforme a los métodos de valoración (2022, p. 202).

Como se puede apreciar, no hay una posición unánime respecto a la aplicación de intereses presuntos para las operaciones de préstamos gratuitos. En ese contexto corresponde determinar si se puede imputar renta en operaciones de préstamo a título gratuito.

6.2.1. ¿La imputación de rentas de las operaciones de préstamos a título gratuito entre partes vinculadas se da mediante el artículo 26 de la LIR?

Sostener que mediante el artículo 26 de la LIR se podría imputar rentas de operaciones de préstamos a título gratuito entre partes vinculadas implica lo siguiente:

1. La imputación se daría mediante el primer párrafo del artículo pues señala que *“todo préstamo en dinero, cualquiera que sea su denominación, naturaleza o forma o razón, devenga un interés no inferior a (...)”*.

2. La valoración se daría conforme a las normas de precios de transferencia del artículo 32-A de la LIR.

Al respecto, Silvia Muñoz señala que el hecho imponible existe por disposición del artículo 26 de la LIR; sin embargo, la cuantía de la obligación se determina en función de las normas de valoración del artículo 32-A de la misma Ley, sin que la prueba en contrario se utilice para desvirtuar la existencia del hecho imponible.

En consecuencia, según esta postura, mediante el primer párrafo del artículo 26 de la LIR se habilitaría a que se puedan presumir intereses (bajo prueba contrario) en las operaciones de préstamo a título gratuito entre partes vinculadas; no obstante, la valoración de dichas operaciones se daría conforme al artículo 32-A de la LIR. En efecto, la aplicación de las operaciones se daría de la siguiente manera:

		Operaciones entre partes independientes	Operaciones entre partes vinculadas
No se han pactado intereses	Norma de imputación	Artículo 26 LIR	Artículo 26 LIR
	Norma de valoración	Artículo 26 LIR TAMN o LIBOR	Artículo 32-A LIR

Como se puede observar, en las operaciones entre partes vinculadas, el artículo 26 de la LIR solo aplicaría para aquellas operaciones en las que no se hayan pactado intereses. En efecto, en el supuesto en que se hayan

pactado intereses en una operación de préstamo entre partes vinculadas no se aplicaría el artículo 26 de la LIR debido a que: (i) se han pactado intereses por lo que no es necesaria su presunción, y (ii) el valor de los intereses pactados va a ser evaluado conforme a las normas de precios de transferencia, utilizando sus propios métodos a fin de determinar el valor de mercado.

En este contexto, corresponde determinar si efectivamente mediante el artículo 26 de la LIR se puede presumir intereses en las operaciones de préstamo a título gratuito entre partes vinculadas.

Al respecto, es importante señalar que el último párrafo del artículo 26 de la LIR establece que las disposiciones anteriores señaladas en ese artículo no serán de aplicación para las operaciones entre partes vinculadas, sino que se les van a aplicar las normas previstas en el numeral 4 del artículo 32.

En efecto, si nos remitimos al artículo 32 de la Ley del IR podemos observar que en su primer párrafo establece que el valor asignado de las operaciones a cualquier título (esto es, incluyendo a las operaciones a título gratuito) será el valor de mercado a efectos del Impuesto. Por lo tanto, el numeral 4 del artículo 32, que establece que el valor de mercado de las operaciones entre partes vinculadas se regirá bajo el artículo 32-A, incluye que las operaciones a título gratuito (incluyendo las operaciones de préstamo a título gratuito) se determinarán su valor de mercado.

Por lo tanto, al existir una norma que regula el supuesto de las operaciones de préstamo a título gratuito aplicable a las operaciones entre partes vinculadas (esto es, el artículo 32 de la LIR), no deberíamos remitirnos al artículo 26 de la LIR, el cual explícitamente excluye de su aplicación a las operaciones realizadas entre partes vinculadas.

Aunado a ello, debemos tener en cuenta que la presunción del artículo 26 de la LIR es de carácter relativo debido a que se les permite presentar los

contables como prueba en contrario. En este contexto, es relevante tomar en cuenta que dicha presunción no podría ser aplicable a las operaciones entre vinculadas.

Como hemos mencionado, mediante el artículo 32-A de la LIR se busca determinar el valor de mercado de las operaciones entre vinculadas. Por lo tanto, se evalúa si las contraprestaciones se encuentran a valor de mercado, el cual puede diferir del precio registrado en la contabilidad

En este contexto, las partes vinculadas podrían pactar una operación de préstamo a título gratuito -y que en su contabilidad figure ello- con la finalidad de que no se les aplique la presunción de intereses conforme a lo establecido en el artículo 26 de la LIR, lo cual abriría las puertas a que las empresas vinculadas utilicen este mecanismo a fin de que no se les impute renta.

Por otro lado, si se aplica el artículo 26 de la LIR para presumir los intereses de los préstamos gratuitos entre partes vinculadas pero no se les permite utilizar los libros de contabilidad como prueba en contrario debido a la razón señalada en el párrafo anterior, implicaría una interpretación no conforme a ley debido a que estaría regulando una presunción absoluta para las operaciones entre partes vinculadas, cuando la norma expresamente establece una presunción relativa³.

En efecto, si aplicamos el artículo 26 para presumir los intereses de los préstamos gratuitos entre partes vinculadas, no se van a poder usar los libros de contabilidad como prueba en contrario, convirtiéndose en presunción absoluta para dichas operaciones, lo cual no se encuentra

³ Cabe precisar que si bien normalmente las personas naturales no podrían utilizar los libros de contabilidad como prueba en contrario a la presunción de intereses conforme al artículo 26 de la LIR, esto se debe a un efecto práctico pues las personas naturales no suelen llevar libros de contabilidad. No obstante, ello no implica que a efectos legales se tenga que distorsionar lo establecido por la norma, convirtiendo una presunción relativa a una absoluta. En efecto, si bien las personas naturales no están obligadas a tener libros de contabilidad, nada les impide ello y, por consiguiente, usarlos como prueba en contrario a la presunción de intereses conforme al artículo 26 de la LIR.

regulado en dicho artículo. Sostener que mediante dicho artículo, que establece una presunción onerosa relativa para operaciones vinculadas, se puede presumir intereses para partes vinculadas pero que la valoración y la prueba en contra regulada en ese artículo no aplicarían para las operaciones entre partes vinculadas, implicaría forzar dicha norma para que calce en el supuesto analizado, conllevando a su desnaturalización (pues la convertiría una presunción relativa en una absoluta).

En conclusión, no resulta aplicable el artículo 26 de la LIR a fin de determinar la imputación de rentas en las operaciones de préstamos a título gratuito debido a que mediante el primer párrafo del artículo 32 de la LIR se incluyen las operaciones a título gratuito. Además, incluir las operaciones de préstamos gratuitos entre partes vinculadas a la regulación del artículo 26 de la LIR implicaría una desnaturalización de las normas de precios de transferencia si se quiere incluir la posibilidad de demostrar la inexistencia de intereses a través de la presentación de los libros contables; en el supuesto que no se quiera incluir dicha posibilidad, implicaría que el artículo 26 de la LIR se convierta de una presunción relativa en una absoluta.

6.2.2. ¿Mediante el artículo 32-A se pueden valorar operaciones de préstamos a título gratuito?

Como hemos señalado en los párrafos anteriores, las normas de precios de transferencia establecidas en el artículo 32-A son valorativas debido a que sirven para determinar el valor de las operaciones entre partes vinculadas. Como hemos señalado, las normas de precios de transferencia establecidas en el artículo 32-A de la LIR son normas que permitirán la valoración de las operaciones realizadas entre partes vinculadas. No obstante, cabe preguntarnos si es posible valorar una operación en la que no se ha pactado un monto.

Al respecto, se debe tener en cuenta que la Primera Disposición Final del Decreto Legislativo No. 941 establece que *“el ajuste de operaciones a su*

valor de mercado no constituye un procedimiento de determinación de la obligación tributaria sobre base presunta”.

Entonces, mediante el artículo 32-A -norma de valor de mercado para operaciones entre partes vinculadas- no podrías determinar la obligación tributaria de una operación de préstamos a título gratuito porque lo que estarías haciendo es utilizar las normas de precios de transferencia para determinar la obligación sobre una base presunta pues no se han pactado intereses.

Asimismo, en este contexto es importante tener en cuenta la diferencia entre una norma de valoración y una de presunción. Tal como señala Ernesto Eserverri, se presumen hechos y se valoran magnitudes; incluso puede haber un supuesto en el que se presume la existencia un hecho y seguidamente la norma estime su valor (1995, p. 45). En efecto, esto último ocurre con el artículo 26 que establece una presunción de intereses en las operaciones de préstamos entre partes independientes y, luego, establece que estos no tendrán un valor inferior a la TAMN o la LIBOR.

En el caso de operaciones vinculadas, si se asume la postura de que mediante el artículo 32-A se puede determinar el valor de mercado de los préstamos a título gratuito, lo que sucedería es que mediante la valoración se estarían presumiendo intereses. En efecto, si aplicas los ajustes conforme las normas de valoración del artículo 32-A a las operaciones de préstamos gratuitos ello conllevaría a que presumas intereses a efectos de que se impute renta, en otras palabras, estarías presumiendo una contraprestación en una operación en la que no hay. De esta manera se estaría convirtiendo una norma de valoración, en una norma de presunción (la cual no va conforme a la naturaleza del artículo 32-A, conforme hemos explicado en los párrafos anteriores).

En conclusión, el artículo 32-A de la LIR, al ser una norma de valoración, requiere que haya un valor asignado en la operación a fin de que se le

pueda aplicar. Por lo tanto, no se pueden presumir intereses de operaciones entre partes vinculadas mediante el artículo 32-A.

6.2.3. ¿Existe alguna norma en la LIR que regule la imputación de rentas de las operaciones de préstamos a título gratuito entre partes vinculadas?

En este contexto, corresponde analizar si en nuestro ordenamiento se encuentra alguna norma que permita imputar rentas en las operaciones de préstamos a título gratuito entre partes vinculadas. En efecto, la importancia de determinar ello radica en el principio de generalidad.

Al respecto, Sandra Sevillano señala que el principio de generalidad es la manifestación del principio de la igualdad ante la ley pues implica que todos aquellos alcanzados por la norma deberán pagar los tributos, sin admitirse tratos diferenciados en base a razones subjetivas (2014, p. 106).

En la misma línea, César Landa señala que el principio de generalidad implica una interdicción de privilegios o áreas inmunes a la tributación, que consiste en que: (i) todas las personas (naturales o jurídicas, nacionales o extranjeras) tienen el deber de tributar, y (ii) el legislador debe tipificar como “hecho imponible” aquellos hechos que denoten capacidad económica (2005, p. 48).

Entonces, el principio de generalidad que rige el sistema tributario es manifestación al principio de igualdad ante la ley. En virtud de dicho principio, las normas tributarias deberían aplicar a todos los que cumplan con la hipótesis de incidencia establecido en la norma, a menos que haya un trato diferenciado en base a criterios objetivos.

En este contexto, debemos resaltar que no existe justificación alguna para que la presunción de intereses de operaciones de préstamos se dé únicamente a las operaciones entre partes no vinculadas. Por ello, resulta relevante determinar si en nuestro ordenamiento existe alguna regulación

que permita ello o si, por el contrario, estamos frente a un vacío legal que debe ser subsanado.

En consecuencia, corresponde evaluar si mediante el artículo 32 se podría imputar renta a las operaciones de préstamos gratuitos.

Conforme al primer párrafo del artículo 32 se establece que en "*cualquier otro tipo de transacción a cualquier título, el valor asignado a los bienes, servicios y demás prestaciones, para efectos del Impuesto, será el de mercado*". En este contexto, resulta relevante descubrir el verdadero significado de la norma.

Al respecto, mediante el método literal se busca descubrir el sentido de la norma a través de las reglas lingüísticas conforme al común entendimiento del lenguaje" (Rubio, 2009, p. 238).

Entonces, conforme al método de interpretación literal, el primer párrafo del artículo 32 de la LIR establece que el valor de las operaciones a título gratuito va a ser el de valor de mercado a efectos del IR.

En este contexto, se debe tener en cuenta que si bien el método literal es el primero a considerar debido a que decodifica el contenido normativo de la norma, a fin de dar una respuesta interpretativa adecuada es necesario tener en cuenta otros métodos interpretativos (Rubio, 2009, p. 239). Por ello, en el presente caso vamos a utilizar el método interpretativo sistemático por ubicación de la norma y de la ratio legis.

En cuanto al método sistemático por ubicación de la norma este consiste en interpretar la norma en base al grupo normativo donde se encuentra, a fin de esclarecer su sentido en base a los elementos conceptuales de dicha estructura normativa (Rubio, 2009, p. 245). Al respecto, como hemos mencionado, el último párrafo del artículo 26 de la LIR hace una exclusión expresa de su ámbito de aplicación a las operaciones realizadas entre partes vinculadas, remitiendo la regulación de estas al artículo 32 de la LIR.

En efecto, el primer párrafo del artículo 32 de la LIR establece las operaciones a las que se les aplicará el valor de mercado, incluyendo, las operaciones a título gratuito.

Por su parte, el método de la *ratio legis* consiste en determinar qué quiere decir la norma (su razón de ser) conforme se denota de su propio texto o del grupo normativo al que pertenece (Rubio, 2009, p. 240). Entonces, como mencionamos en los párrafos anteriores, no se puede valorar una norma sin que previamente se haya establecido un monto debido a que implicaría que las mismas se vuelvan presunciones. Entonces, cuando la norma ha establecido que, para efectos del IR, se va a tomar en cuenta el valor de mercado de las operaciones gratuitas, está permitiendo que se pueda imputar renta a fin de que puedas aplicar las reglas de valoración.

En consecuencia, mediante el primer párrafo del artículo 32 se permite imputar renta en las operaciones de préstamos gratuitos realizadas entre vinculadas, el cual está regulado en el numeral 4.

En este contexto, cabe precisar que la crítica a esta postura consiste en que esta interpretación implicaría una vulneración a los principios de reserva de ley y de certeza jurídica pues sostienen que el artículo 32 de la LIR no se regula una cláusula general de imputación de rentas presuntas.

Respecto al principio de reserva de ley en materia tributaria, este se encuentra establecido en el artículo 74 de la Constitución, conforme al cual se establece que la producción normativa tributaria se va a realizar por ley o decreto legislativo en caso de delegación.

En este contexto, debemos tener en cuenta que el inciso d) del artículo 1 de la LIR establece que el IR grava "*las rentas imputadas (...) **establecidas por esta ley***" (**Énfasis agregado**). Al respecto, un sector de la doctrina sostiene que mediante ese inciso solo generan rentas imputadas bajo las reglas taxativas.

En efecto, Walker Villanueva señala que *“la razón de la taxatividad para el gravamen de las rentas fictas o presuntas radica en el principio de capacidad contributiva y del principio de seguridad jurídica, esto es, las rentas presuntas o fictas solo se gravan si el legislador lo establece de forma expresa”* (2022, p. 202). En consecuencia, mediante esta postura se interpretaría que debido a que el legislador no ha establecido de forma expresa que para los préstamos gratuitos entre empresas vinculadas no podrían presumirse intereses debido a que el legislador no lo ha establecido expresamente. Entender lo contrario implicaría que el TF, a través de su jurisprudencia, cree una nueva norma que es constitutiva de obligaciones tributarias.

Otro sector de la doctrina sostiene que el inciso d) del artículo 1 de la LIR permite que el legislador pueda configurar los supuestos de renta imputada. En efecto, Cecilia Delgado sostiene que dicho inciso no establece un *numerus clausus* de rentas imputadas, sino que le permite al legislador delimitar los hechos o supuestos que implican aplicar renta imputada, dentro de su libertad de configuración normativa (2004, p. 16).

Como se puede observar el inciso d) del artículo 1 de la LIR, el legislador ha establecido que las rentas imputadas serán aquellas conforme ha señalado la ley; por lo tanto, dicha imputación no se limita a un tipo de operaciones preestablecidas, sino que se dejará un margen de discrecionalidad al legislador.

En efecto, como hemos señalado en los párrafos anteriores, cuando el legislador incluyó las operaciones a título gratuito en el primer párrafo del artículo 32, determinó que se imputaría renta a dichas operaciones a pesar de que en la realidad no se generaba renta alguna. Por lo tanto, la imputación cumple con el principio de reserva de ley debido a que se desprende del enunciado lingüístico del primer párrafo del artículo 32.

En cuanto al principio de seguridad jurídica, mediante Sentencia No. 0012-2003- PI/TC, el TC señala que en virtud de dicho principio se busca

asegurar una expectativa razonable de la actuación de los poderes públicos.

Al respecto, no se van a vulnerar las expectativas razonables de los deudores tributarios debido a que, conforme al criterio de generalidad, resulta razonable que a los préstamos gratuitos entre partes vinculadas también se les impute renta pues no hay ningún criterio objetivo que justifique una diferenciación.

En conclusión, mediante el primer párrafo del artículo 32 se permite la imputación de renta en las operaciones de préstamos gratuitos entre partes vinculadas. Cabe resaltar que consideramos que dicha regulación carece de técnica legislativa y claridad; por lo que sería relevante que exista una norma clara que permita la imputación de renta para las operaciones gratuitas entre partes vinculadas.

En el caso materia de análisis se desprende de la RTF No. 04207-3-2021 que la SUNAT había efectuado el reparo por intereses presuntos en operaciones entre partes vinculadas tomando como base legal el artículo 26 de la LIR para determinar la existencia del hecho base (préstamo) y el artículo 32-A de la LIR con el fin de determinar el valor de mercado de dicha operación. No obstante, conforme a lo señalado en los párrafos anteriores, el artículo 26 de la LIR no es aplicable para operaciones entre partes vinculadas.

VII. ANÁLISIS DE LA CONTROVERSIA VINCULADA A LA FACULTAD DE LA SUNAT PARA SOLICITAR DOCUMENTACIÓN DE PERÍODOS PRESCRITOS A FIN DE DETERMINAR OBLIGACIONES TRIBUTARIAS DE PERÍODOS NO PRESCRITOS.

7.1. ¿El Tribunal Fiscal puede aplicar un criterio jurisprudencial a un caso pese a que dicho criterio no es de observancia obligatoria?

Conforme a la Norma III del CT, la jurisprudencia califica como fuente del Derecho Tributario. No obstante, dicha norma no hace diferenciación entre jurisprudencia en sentido genérico o jurisprudencia de observancia obligatoria.

En los siguientes párrafos, demostraremos que tanto la jurisprudencia en sentido genérico como jurisprudencia de observancia obligatoria son fuente de derecho.

7.1.1. Jurisprudencia en sentido genérico como fuente de Derecho Tributario

En materia tributaria, la jurisprudencia está conformada por el análisis del TF de un caso concreto por el cual emite una resolución.

Al respecto, Marcial Rubio señala que la jurisprudencia administrativa está conformada por aquellas resoluciones emitidas por los órganos de la administración pública destinados solucionar problemas jurídicos de su competencia (2009, p. 160).

Si bien la jurisprudencia en su sentido genérico va a ser fuente de Derecho para las partes (Rubio, 2009, p. 173), esto es, que lo resuelto va a vincular únicamente a las partes involucradas en el caso concreto, se debe resaltar que su relevancia radica en el razonamiento jurídico empleado por el TF, así como por su repetición en el tiempo, lo cual se encuentra vinculado con el principio de seguridad jurídica.

Al respecto, Juan Carlos Morón señala que la utilidad práctica de la jurisprudencia⁴ es interpretar y delimitar los alcances de la aplicación de la norma, comprendiendo los siguientes aspectos: (i) desarrollar el significado correcto de la norma, (ii) complementar el ordenamiento integrándolo con

⁴ Cabe precisar que, si bien Morón hace referencia a la utilidad práctica de la jurisprudencia emitida por el poder judicial, dicha utilidad práctica también se ve en la jurisprudencia emitida por la Administración Pública.

otras reglas de ordenamientos afines (generalmente constitucional), (iii) discriminar entre varias interpretaciones posibles, (iv) actualizar las normas administrativas a fin de que sean aplicables a supuestos no previstos por el legislador, y (v) incorporar elementos del Derecho Comparado o de la doctrina a la normativa interna (2019, p. 163).

En este contexto, la relevancia de la jurisprudencia que no califica como de observancia obligatoria va a radicar en la fuerza del análisis jurídico del órgano resolutor. En efecto, conforme al artículo 16 del ROF del MEF, se establece que el TF es el órgano resolutor de última instancia administrativa en materia tributaria; por lo tanto, el análisis jurídico que resulte de su interpretación de las normas tributarias consta de importante relevancia, a fin de otorgarle mayor seguridad jurídica a la resolución de casos futuros. No obstante, se debe tener en cuenta que el TF puede optar por no aplicar en un caso concreto los criterios expuestos en dicha jurisprudencia que no cuenta con el carácter de obligatoriedad.

En consecuencia, la jurisprudencia en sentido genérico es fuente del Derecho que recoge la interpretación de una norma (o conjunto de normas) de un caso.

7.1.2. Jurisprudencia de observancia obligatoria emitida por el Tribunal Fiscal conforme al artículo 156 del Código Tributario

Conforme al artículo 154 del CT, la jurisprudencia de observancia obligatoria en materia tributaria está conformada por las resoluciones emitidas y publicadas por el TF, en virtud de las cuáles se ha interpretado de modo expreso y general una norma tributaria. Cabe resaltar que dicha jurisprudencia deberá ser de observancia obligatoria para los órganos de la SUNAT en tanto la interpretación contenida en ella no sea modificada por el TF, por vía reglamentaria o por ley.

No obstante, se debe tener en cuenta que no toda la resolución se configurará como jurisprudencia de observancia obligatoria. En efecto, tal

como señala Marcial Rubio, se requiere una debida fundamentación de la sentencia a fin de poder discernir claramente qué del caso lo llevó a fallar de esa manera (*ratio decidendi*), y qué fue intrascendente en sus consideraciones (*obiter dictum*) (2009, p. 174).

Entonces, únicamente la *ratio decidendi* (esto es, el argumento o los argumentos que fundamentaron la resolución del caso) configurará como jurisprudencia de observancia obligatoria; por lo que es necesario que se encuentre expuesta en la resolución de manera clara y expresa como tal.

Por su parte, en el inciso b) del artículo 22 del ROF del MEF, se establece que Sala Plena del TF tiene entre sus funciones la de uniformizar la jurisprudencia, así como aprobar criterios de observancia obligatoria.

Al respecto, Marcial Rubio resalta que el precedente refleja un rol normativo adicional en el Derecho: las resoluciones posteriores a su emisión deberán ajustarse a sus términos, siempre y cuando estemos ante circunstancias similares (2009, p. 173).

Asimismo, Juan Carlos Morón señala los precedentes vinculantes tienen los siguientes efectos: (i) horizontales, debido a que la decisión será vinculante para la misma entidad en sus actuaciones posteriores; y, (ii) verticales, debido a que la decisión será vinculante para los órganos inferiores y operadores sujetos a su ámbito (2019, p. 171).

En consecuencia, la jurisprudencia de observancia obligatoria tiene como finalidad sentar un precedente a fin de dotar de contenido al Derecho. Entre los principales efectos que genera la jurisprudencia de observancia obligatoria tenemos: (i) coherencia jurisprudencial, pues no van a presentarse criterios contradictorios; (ii) la seguridad jurídica, pues los administrados van a conocer la lógica jurídica que hay detrás de la norma según el TF; (iii) la igualdad ante la ley, debido a que el TF se encuentra obligado a resolver un controversia conforme al criterio establecido en el precedente, y, (iv) reducir la discrecionalidad de las autoridades.

7.1.3. Sobre la aplicación de un criterio jurisprudencial a un caso pese a que dicho criterio no es de observancia obligatoria

De manera preliminar, debemos señalar que los precedentes⁵ pueden tener distintos grados de vinculatoriedad (MacCormick y Summers, 1997, p. 463), principalmente los siguientes:

- Vinculación formal, que implica que si una decisión no respeta el efecto vinculante de un precedente es ilegal y, por ello, está sujeta a revocación.
- Sin vinculación formal pero que tiene fuerza, implica que, si bien es legal que una decisión no respete la fuerza del precedente, puede ser objeto de críticas por esta razón y puede ser revocada.

Como se puede observar, un criterio jurisprudencial no solo va a ser relevante en el caso en que tenga una vinculación formal, esto es, que haya sido reconocido por las autoridades como vinculante para casos semejantes, sino también un criterio jurisprudencial, pese a no tener vinculación formal, va a ser relevante por su fuerza argumentativa.

Bajo esta premisa, la jurisprudencia de observancia obligatoria va a tener un grado de vinculatoriedad formal pues ha sido emitida conforme a las normas que le otorgan dicho carácter. Por su parte, la jurisprudencia genérica, si bien no tiene vinculatoriedad formal, puede tener fuerza u ofrecer un apoyo adicional a la argumentación de la decisión. Entonces, la relevancia de la jurisprudencia genérica va a radicar en su fuerza argumentativa.

⁵ Cabe precisar que MacCormick y Summers utilizan el término “precedente” de manera equitativa al término de “jurisprudencia en sentido genérico” al que aludimos en el presente trabajo. En efecto, señalan que “*la fuerza normativa de todos los precedentes, incluso los que no son vinculantes de iure (...)*” (<<The normative force of all precedents, even those which are not binding de jure>>) (1997, p. 467).

Por su parte, César Landa señala en virtud del principio de *stare decisis* los jueces están vinculados a sus decisiones en casos anteriores: de manera horizontal, esto es, la vinculación de cada juez a sus propias decisiones, y de manera vertical, esto es, que el precedente sentado por una instancia deberá ser respetado por las instancias inferiores (2010, p. 214). En este contexto, debemos tener en cuenta que el *stare decisis* se va a configurar como la propia regla de la jurisprudencia de observancia obligatoria que va a generar vinculación a los órganos resolutivo a fin de que sigan dicho criterio.

No obstante, la jurisprudencia en su sentido genérico también va a ser vinculatoria para los órganos resolutivos. Mediante el Expediente No. 047-2004-AI/TC, el TC concluye que la jurisprudencia (en su sentido genérico) es una fuente de derecho debido a la relevancia de la interpretación que los jueces hacen debido a que la Constitución y la ley no pueden prever expresamente todos los casos.

Si bien dicha sentencia hace referencia a la jurisprudencia emitida por los órganos jurisdiccionales -esto es, el Poder Judicial-, dicho razonamiento puede ser aplicado al TF al ser el órgano resolutivo de última instancia administrativa en materia tributaria. En consecuencia, su labor interpretativa plasmada en sus resoluciones permite esclarecer los alcances normativos en materia tributaria.

Entonces, el hecho de que una jurisprudencia no sea de observancia obligatoria no implica que no sea vinculante para el Tribunal debido a que puede influir en el grado de razonamiento de los tribunales debido a su fuerza argumentativa. En efecto, tanto la jurisprudencia genérica como la de observancia obligatoria son fuentes de Derecho pero su diferencia radica en el grado de vinculatoriedad que va a tener para los órganos resolutivos.

En la RTF No. 04207-3- 2021, materia de análisis, la Compañía alega que la SUNAT no podía basarse en el criterio del TF recogido en las Resoluciones Nos. 04206-1-2009 y 03168-5-2003 debido a que no son jurisprudencia de observancia obligatoria.

Por su parte, el TF señala que el hecho de que la jurisprudencia no constituya jurisprudencia de observancia obligatoria no enerva su aplicación debido a que en dichas resoluciones se interpretan normas que son aplicables al caso concreto. Además, señala que mediante las Resoluciones Nos. 00100-5-2004 y 00322-1-2004 se concluyó que la SUNAT puede revisar períodos prescritos a fin de determinar la obligación tributaria para períodos no prescritos.

En este contexto, cabe analizar el grado de vinculatoriedad de las resoluciones recogidas por el TF que le sirvieron para concluir que la SUNAT se encuentra facultada de solicitar información de períodos prescritos a fin de determinar aquellos que están no prescritos. Cabe resaltar que la pertinencia de dicho criterio será evaluado en el apartado siguiente.

Tanto en la RTF No. 00100-5-2004 como en la RTF No. 00322-1-2004, se concluye que la SUNAT puede revisar períodos prescritos con el fin de derivar consecuencias tributarias a períodos no prescritos. En las referidas resoluciones, el TF señala que los hechos ocurridos en los períodos tributarios no prescriben, sino que el transcurso del tiempo previsto en el artículo 43 del CT, en base al principio de seguridad jurídica, otorga al contribuyente un medio de defensa para impedir una determinada actuación de la SUNAT como consecuencia de su inacción.

En ese sentido, el TF concluye que, de conformidad con el numeral 7 del artículo 87 del CT, los contribuyentes deben guardar y mantener su documentación contable que guarde una relación “directa, lógica y temporal” con la determinación de la obligación tributaria no prescrita, pese a que la dicha documentación pertenezca a períodos prescritos. Asimismo,

recalca que la prescripción como mecanismo de defensa implica que no es posible establecer el monto de la obligación tributaria del período prescrito, mas no implica validar los efectos tributarios de las operaciones.

Conforme a las resoluciones citadas, el TF reconoce que la SUNAT cuenta con la facultad de verificar períodos prescritos a fin de que incidan en períodos no prescritos⁶.

Entonces, debido a que las mencionadas resoluciones no califican como jurisprudencia de observancia obligatoria, no cuentan con vinculatoriedad formal, esto es, el TF no está obligado a considerar dicho criterio a fin de resolver casos similares. No obstante, en base al razonamiento jurídico empleado por el TF en dichas resoluciones, sí podría tomarlo en consideración a fin de resolver el caso concreto.

Respecto a la fuerza de los argumentos del TF en las referidas resoluciones, consideramos que argumenta correctamente su decisión debido a que empieza analizando los alcances de la figura de la prescripción del artículo 43 del CT, concluyendo que únicamente prescribe la acción de la SUNAT para exigir al deudor la obligación tributaria; no obstante, los hechos generadores de dicha obligación no prescriben.

En esa misma línea, haciendo una interpretación sistemática con el numeral 7 del artículo 87 del CT concluye que se la SUNAT se encuentra facultada para solicitar a los contribuyentes información y/o documentación de períodos prescritos a fin de sustentar documentalmente la obligación tributaria de períodos no prescritos.

En consecuencia, es erróneo lo sostenido por el recurrente en la resolución bajo análisis al alegar que la SUNAT no podía basarse en resoluciones del TF que no calificaban como jurisprudencia de observancia obligatoria, pues

⁶ Cabe precisar que la jurisprudencia citada por la recurrente que señala que la utilizó la SUNAT va en el mismo sentido.

ello no impide que la SUNAT lo pueda usar como parte de su fundamentación.

Por su parte, el TF al resolver el caso toma en consideración jurisprudencia que, si bien no tiene vinculatoriedad formal, cuenta con fuerza vinculante debido a su análisis jurídico de las normas. Cabe resaltar que dicho criterio ha sido recogido en numerosas resoluciones.

Por el contrario, si el TF no toma en consideración los criterios expuestos en sus resoluciones precedentes, implicaría una vulneración al principio de igualdad y de seguridad jurídica.

7.2. Sobre la facultad de la SUNAT para solicitar documentación de períodos prescritos para determinar obligaciones tributarias de períodos no prescritos

En el presente apartado se va a evaluar si la SUNAT tiene la facultad de poder verificar períodos prescritos a fin de determinar períodos no prescritos. Al respecto, se debe tomar en cuenta que dicha facultad puede analizarse en dos (02) sentidos: (i) la SUNAT puede solicitar documentación de períodos prescritos que sustenten documentalmente la determinación de la obligación tributaria de un período no prescrito, y (ii) la SUNAT puede solicitar documentación de períodos prescritos a fin de corregir errores de dichos períodos que incidan en la determinación de la obligación tributaria de períodos no prescritos.

Al respecto, cabe resaltar que el caso materia de análisis se circunscribe en el primer supuesto debido a que la SUNAT efectúa el reparo debido a que la recurrente no sustentó documentalmente la depreciación de los activos fijos en base a que no presentó documentación que identificara el activo fijo y acreditara su adquisición y valor. No obstante, en el presente informe vamos a evaluar la pertinencia de ambas medidas por separado.

7.2.1. Límites a la facultad de fiscalización de la SUNAT

El procedimiento administrativo de fiscalización tributaria tiene por finalidad determinar si el contribuyente tiene alguna obligación tributaria. De acuerdo con lo señalado en los artículos 61 y 62 del CT, la SUNAT va a determinar la obligación tributaria del contribuyente a través de la fiscalización (la cual termina con la Resolución de Determinación, Orden de Pago o Resolución de Multa). Cabe resaltar que dicha facultad de fiscalización será ejercida de forma discrecional, conforme al último párrafo de la Norma IV del Título Preliminar del CT.

Al respecto, Lourdes Chau señala que el concepto de fiscalización puede ser visto desde dos (02) aristas: (i) como facultad, esto es, la potestad de la SUNAT para determinar el correcto cumplimiento tributario por parte del contribuyente, y (ii) como procedimiento, esto es, al conjunto de actos encaminados a comprobar que el administrado cumplió con las normas (2007, p. 239).

Por su parte, Miguel Martel Veramendi⁷ señala que, dentro del procedimiento de fiscalización, la SUNAT puede recurrir a distintos medios (inspección, investigación o cruces de información con terceros) para realizar la recolección y evaluación de las pruebas a fin determinar correctamente la obligación tributaria (2012, p. 169).

Entonces, mediante la fiscalización, la SUNAT va a poder comprobar si las actividades del contribuyente tienen incidencia tributaria. En ese sentido, se puede observar que el principio de verdad material rige el procedimiento de fiscalización pues la SUNAT se encuentra obligada a desarrollar los actos necesarios para determinar la obligación tributaria, independientemente de la actitud de los contribuyentes.

⁷ Funcionario de la Intendencia Regional de Arequipa.

En este contexto, surgen dos (02) cargas relevantes durante el procedimiento de fiscalización: por un lado, la SUNAT tiene el deber de ejercer su facultad de fiscalización conforme al principio de impulso de oficio, y, por otro lado, el contribuyente tiene el deber de colaborar con la SUNAT.

En cuanto al principio de impulso de oficio, reconocido en el numeral 1.3. del artículo IV de la LPAG, la SUNAT debe dirigir e impulsar el procedimiento, para lo cual deberá ordenar la realización de actos a fin de esclarecer y resolver las situaciones necesarias. Al respecto, Juan Carlos Morón señala que la finalidad de este principio radica en satisfacer el interés público inherente a los procedimientos administrativos; por ello, la Administración tiene el deber de impulsarlo, independientemente del comportamiento de los administrados (2019, p. 92).

Como se puede observar, el principio de impulso de oficio supone una carga a la SUNAT que implica realizar todas las actuaciones necesarias durante el procedimiento administrativo. En efecto, durante la etapa de fiscalización, la SUNAT deberá regir su actuación de manera que busque determinar correctamente las obligaciones tributarias de los contribuyentes, para lo cual deberá determinar, entre otros, cuáles son los documentos y/o la información pertinente al caso.

Por otro lado, en cuanto a la carga del contribuyente, su deber de colaborar con la SUNAT se desprende del principio de solidaridad, el cual se encuentra recogido implícitamente en el artículo 43 de la Constitución. Al respecto, mediante la Sentencia No. 0002-2006-PI/TC, el TC señala que, en virtud de dicho principio, la figura impositiva va ir acorde a las necesidades sociales que deben ser satisfechas por el Estado.

En esa misma línea, César García Novoa señala que, en virtud del principio de solidaridad, el tributo es un instrumento para la realización de políticas del Estado del Bienestar, donde no solo debe ser entendido como un instrumento recaudatorio, sino de manera activa para el logro de esas políticas y en la reducción de las desigualdades (2009, p. 136).

Como se puede observar, en un Estado Social de Derecho rige el principio de solidaridad en virtud del cual se debe considerar al tributo como un medio para el logro del fin social. En este contexto, surge el deber de contribuir de los ciudadanos que se verá manifestará de dos (02) maneras: por un lado, implica que los ciudadanos paguen los tributos y, por otro lado, que colaboren con la SUNAT a fin de que pueda determinar correctamente la obligación tributaria.

Cabe resaltar que la discrecionalidad con la que cuenta la SUNAT en el ejercicio de su facultad de fiscalización a fin de cumplir con su labor recaudatoria, no implica que la misma pueda ser ejercida de manera arbitraria. En efecto, debido a que nos encontramos en un Estado Social de Derecho, el procedimiento de fiscalización de la SUNAT debe respetar los límites de la Constitución y, por ende, los derechos de los contribuyentes.

En efecto, en diversas resoluciones el TF⁸ y el TC⁹ han enfatizado que la facultad discrecional de la SUNAT no es irrestricta, sino que se encuentra limitada por los derechos de los administrados conforme al artículo 92 y demás reconocidos en el CT, así como los reconocidos en la Constitución y en normas especiales.

Con todo ello podemos concluir que la facultad de fiscalización de la SUNAT puede ser ejercida de manera discrecional, teniendo como principios rectores el impulso de oficio a fin de determinar correctamente la obligación tributaria del contribuyente (verdad material). Cabe resaltar que la SUNAT debe ejercer dicha facultad respetando los derechos de los contribuyentes. Por su parte, los contribuyentes deben colaborar con la SUNAT a fin de facilitar la labor de fiscalización y determinación, presentando toda la información y/o documentación pertinente.

⁸ Tales como la RTF No. 09515-5-2004, 00512-10-2019, entre otras.

⁹ Tales como la Sentencia No. 81-2008-PA/TC, Sentencia No. 4168-2006-PA/TC, entre otras.

7.2.2. Prescripción tributaria: ¿prescribe la acción y/o el derecho?

En nuestra legislación, la prescripción tributaria se encuentra regulada en el Capítulo IV del CT. En su artículo 43 se señala que la prescripción de la acción de la SUNAT para determinar la obligación tributaria, así como la acción para exigir su pago y aplicar sanciones se va a configurar a los cuatro (04) años, y a los seis (06) años para quienes no hayan presentado la declaración respectiva.

Al respecto, el TC, en el fundamento 34 del Expediente No. 00004-2019-PI, señaló que la prescripción tributaria modula los efectos de la inactividad de quien tiene derecho o facultad de ejercer una acción durante el plazo legal, resaltando que la inacción de la SUNAT no puede ser “*ad infinitum*”.

En este contexto, la prescripción tributaria extingue la facultad de la SUNAT para determinar la deuda tributaria, así como para aplicar sanciones y exigir el pago de la deuda.

7.2.3. ¿La SUNAT puede solicitar documentación de períodos prescritos a fin de determinar obligaciones tributarias de períodos no prescritos?

Antes de empezar a evaluar si la SUNAT tiene la facultad de poder verificar períodos prescritos a fin de determinar períodos no prescritos en los dos sentidos expuestos, debemos tener claros los alcances de la facultad de fiscalización de la SUNAT, incluyendo su facultad de prescripción, así como la obligación de los administrados de guardar la documentación por determinado período de tiempo.

Respecto a la facultad de fiscalización de la SUNAT, el artículo 62 del CT establece que dicha facultad es ejercida de manera discrecional. En cuanto a las obligaciones de los administrados establecidos en el artículo 87 del CT tenemos los siguiente: (i) presentarle a la SUNAT la información y/o documentación que le solicite (numerales 5 y 6) y (ii) guardar la información

y/o documentación de hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias o que estén relacionadas con ellas por un tiempo determinado (numeral 7).

Al respecto, mediante el Informe No. 162-2006-SUNAT/2B0000 se concluye que: (i) la SUNAT tiene la facultad de exigir documentación de períodos prescritos en tanto contenga información relacionada con hechos que incidan en períodos no prescritos, y (ii) en el caso en que el contribuyente no presente dicha documentación, la SUNAT podrá realizar los reparos y la determinación tributaria correspondiente del período no prescrito; asimismo, señala que la no exhibición configura la infracción del numeral 1 del artículo 177 del CT.

En la misma línea, el TF ha emitido diversas resoluciones¹⁰ donde concluye que es factible que la SUNAT pueda solicitar información y/o documentos de períodos prescritos a fin de determinar correctamente la obligación tributaria de períodos que no se encuentren prescritos, siempre y cuando dicha documentación tenga una relación directa, lógica y temporal con la obligación tributaria no prescrita.

A pesar de la reiterada jurisprudencia siguiendo el mismo criterio de interpretación, el TF tuvo un criterio diferente en la Resolución No. 3926-1-2014, donde concluyó que la SUNAT no podía solicitar información y/o documentación de períodos prescritos debido a que el numeral 6 del artículo 87 del CT debe interpretarse conforme a los derechos fundamentales y principios (entre cuáles está el de seguridad jurídica que es el fundamento de la prescripción). Por lo tanto, la facultad de la SUNAT de requerir documentos para determinar la obligación tributaria está limitada por el plazo de prescripción.

Conforme al criterio del TF esbozado, la prescripción tributaria no solo se va a configurar como un límite a la determinación de la obligación tributaria

¹⁰ Tales como, las RTF Nos. 07682-1-2019. 06450-1-2019, entre otras.

por parte de la SUNAT, sino que también va a ser un límite para su facultad de fiscalización de períodos no prescritos, para los cuáles no podrá solicitar información y/o documentación relacionada con períodos prescritos, en virtud del principio de seguridad jurídica.

Al respecto, distintos doctrinarios tienen una postura similar. Tal es el caso de Humberto Medrano, quien señala que este problema puede ser más arduo en países donde la legislación permite que los contribuyentes puedan destruir documentos relacionados a ejercicios prescritos. Al respecto, concluye que las autoridades no pueden obligar a presentar los documentos que el administrado tenía derecho a eliminar (pese a que no lo hubiera ejercido) debido a que otro administrado pudo haber ejercido ese derecho y, en consecuencia, las autoridades no podrían revisar dichos documentos (2005, 16).

En esa misma línea, Bravo Cucci señala que se mantendrá la obligación de conservar documentación mientras la facultad de determinar la obligación tributaria corresponda a un período no prescrito, una interpretación contraria excedería el texto y sentido de la norma (2023).

En consecuencia, corresponde dilucidar si la SUNAT se encuentra facultada o no para solicitar documentación de períodos prescritos a fin de determinar obligaciones tributarias de períodos no prescritos. En este contexto, resulta relevante realizar dos análisis diferentes: por un lado, sobre si la solicitud de dicha documentación sirve para sustentar documentalmente la determinación del período no prescrito, y, por otro lado, si la solicitud de dicha documentación servirá para corregir errores de los períodos prescritos a fin de que incidan en períodos no prescritos.

Al respecto, consideramos que es pertinente realizar el análisis por separado debido a los efectos jurídicos que van a tener en la determinación de la obligación tributaria. El primer supuesto únicamente va a estar vinculado a la sustentación documentaria de la operación a fin de verificar si el contribuyente determinó correctamente la deuda tributaria. En cambio,

el segundo supuesto va a consistir en corregir la obligación tributaria del período prescrito, a fin de que pueda incidir en la determinación del período no prescrito.

7.2.3.1 La SUNAT puede solicitar documentación de períodos prescritos que sustenten documentalmente las la determinación de la obligación tributaria de un período no prescrito

Si bien de una interpretación literal del numeral 7 del artículo 87 del CT se desprende que los deudores tributarios solo tendrían la obligación de mantener la documentación por cinco (05) años o durante el plazo de prescripción del tributo, el que fuera mayor, dicha norma se debe analizar en conjunto con las otras normas del CT a fin de encontrar su verdadero sentido normativo.

Como señalamos en el capítulo anterior, si bien el método literal es un primer paso para el proceso de interpretación, es necesario vincularlo a otros métodos de interpretación a fin de encontrar el verdadero sentido de la norma.

En este contexto, a fin de realizar una correcta interpretación del mencionado artículo, consideramos que es relevante interpretar el mismo a la luz del método sistemático por ubicación de la norma, en virtud del cual se debe esclarecer el significado de la norma en base a los elementos recogidos en la estructura normativa a la que pertenece.

En consecuencia, a fin de interpretar correctamente el numeral 7 del artículo 87 del CT resulta imprescindible, primero, determinar el contenido normativo de dicho numeral mediante la interpretación literal y, en segundo lugar, analizar dicho numeral tomando en consideración las otras normas del CT.

Entonces, en primer lugar, mediante dicho artículo se debe analizar desde dos (02) aristas: contribuyente y SUNAT. Desde el punto de vista del contribuyente, se busca limitar el tiempo por el cual tiene la obligación de mantener los documentos relacionados a hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias, a fin de que no la mantenga de manera indefinida. Por su parte, desde el punto de vista de la SUNAT, se encontrará limitada a solicitar documentos relacionados a los hechos susceptibles de generar obligación tributaria cuando se haya excedido el plazo establecido por la norma.

Esta norma no debe ser tomada en cuenta de manera aislada, sino que debe ser ubicada en conjunto con las otras disposiciones del mismo cuerpo normativo. En ese sentido, conforme a los numerales 5 y 6 del mismo artículo, se establece que los contribuyentes deben presentar a la SUNAT los documentos vinculados a hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias. En este contexto, resulta razonable que los contribuyentes mantengan toda la documentación de períodos prescritos a fin de realizar la determinación de aquellos períodos que todavía no han prescrito.

No obstante, conforme hemos señalado en los párrafos precedentes, si bien la facultad de fiscalización de la SUNAT es discrecional a fin de determinar la verdad material de la obligación tributaria, esto no implica que sea arbitraria. En ese sentido, debemos tomar en cuenta que el TF considera que la SUNAT puede solicitar documentación de períodos prescritos siempre y cuando tenga relación directa, lógica y temporal con la determinación de la obligación tributaria no prescrita.

En este contexto, a fin de determinar si la SUNAT puede solicitar dicha documentación se debe realizar un análisis de proporcionalidad debido a que dicha medida genera una colisión entre dos principios jurídicos relevantes: la verdad material y la seguridad jurídica.

En efecto, por una parte se encuentra la verdad material plasmada en la obligación de la SUNAT a fin de determinar correctamente la obligación tributaria de un período no prescrito por lo cual requiere de la documentación pertinente. Por otro lado, se encuentra la seguridad jurídica deudores tributarios tienen como una garantía fundamental, frente al Estado, la seguridad jurídica vinculada a la prescripción, el cual opera como límite para el mantenimiento de la documentación del contribuyente.

En cuanto al test de proporcionalidad, el TC, mediante Expediente No. 579-2008-PA/TC, señaló que incluye tres (03) subprincipios: (i) idoneidad, esto es, si la restricción en el derecho resulta adecuada a la finalidad que se busca tutelar; (ii) necesidad, esto es, verificar si existen medios alternativos al adoptado, y (iii) proporcionalidad en sentido estricto, esto implica realizar un análisis de la ponderación entre principios constitucionales en conflicto, donde se debe contrastar los grados de afectación con los grados de satisfacción que se persigue, los cuales pueden ser catalogados como grave, medio o leve.

Entonces, la medida a analizar es que la SUNAT puede solicitar documentación de períodos prescritos que sustenten documentalmente la determinación de la obligación de un período no prescrito, siendo que esta medida vulnera el principio de seguridad jurídica con el que cuenta el contribuyente.

En cuanto al análisis de idoneidad, la medida constituye un medio adecuado que permite determinar correctamente obligaciones tributarias de períodos no prescritos, por lo tanto se cumple con este subprincipio.

Respecto al análisis de necesidad, la medida resulta ser un mecanismo necesario para alcanzar la verdad material, en otras palabras, para que la SUNAT pueda determinar las obligaciones

tributarias de períodos no prescritos. Si bien la SUNAT se encontraría prohibida de solicitar documentación que tiene en sus manos como consecuencia de fiscalizaciones anteriores, de conformidad con el numeral 1 del artículo 40 de la LPAG, dicha medida no goza de la misma eficacia debido a que la misma norma señala que la Administración posea en virtud de una fiscalización durante cinco (5) años anteriores inmediatos.

Finalmente, a fin de realizar el análisis de proporcionalidad, corresponde que de manera preliminar analicemos los alcances de los criterios que limitan la facultad de fiscalización de la SUNAT conforme a la reiterada jurisprudencia del TF, estos son, que la documentación solicitada de períodos prescritos tenga relación directa, lógica y temporal con la determinación de la obligación tributaria no prescrita.

Al respecto, se debe tener en cuenta que la jurisprudencia emitida por el TF donde se analizan casos en base al criterio de “relación directa, lógica y temporal” a fin de solicitar la información de períodos prescritos no define los alcances de dichos conceptos y de la redacción de sus resoluciones tampoco se desprende a qué hacen referencia. En efecto, de la lectura de las resoluciones se observa que el TF se limita a citar los criterios sin realizar un análisis de los hechos.

En efecto, en la RTF No. 05449-4-2019 se concluye que:

“la obligación de los contribuyentes de conservar la información y documentación (...), incluye la documentación que corresponda a situaciones anteriores al ejercicio fiscalizado que guarden una relación directa, lógica y temporal con la determinación de la obligación tributaria no prescrita, por lo que toda vez que la documentación de sustento del costo computable materia de análisis fue solicitada en la fiscalización del Impuesto a la Renta del ejercicio 2007, cuando este tributo

no había prescrito, no corresponde amparar lo alegado por la recurrente en el sentido que no debía conservar dicha documentación”.

Asimismo, en la RTF No. 06450-1-2019 se concluye que:

“en el presente caso se produce una vinculación directa, lógica y temporal con la provisión de cuentas incobrables que habrían sido reconocidas en el ejercicio 2003 y que darían el sustento para la pretendida devolución de reserva de incobrables de la deducción de la actualización de diferencia de cambio de deudas incobrables que obligaban a la recurrente a presentar la documentación que sustentara su origen”.

Como se puede observar de los ejemplos citados, el TF recoge los criterios señalados y, de manera general, llega a una conclusión sin analizar que cada elemento se haya configurado en el cada caso. En efecto, las resoluciones emitidas no cuentan con un desarrollo argumentativo que fundamenten sus decisiones¹¹, sino que únicamente concluye de manera general, demostrando una falsa argumentación por parte del TF.

En este contexto cabe resaltar que con dichos criterios el TF buscaba establecer un marco que permita: por un lado, servir de base a los contribuyentes para tener certeza de los parámetros que tendrá que tomar en cuenta a fin de evaluar la documentación que tendrá que mantener, y, por otro lado, permitir a la SUNAT pueda solicitar documentación de períodos prescritos a fin de que pueda lograr una correcta determinación de los períodos no prescritos.

Al respecto, al utilizar conceptos indeterminados como los de “directo, lógico y temporal”, los cuáles no contienen un marco de actuación ni

¹¹ Cabe resaltar que se ha hecho una lectura integral de las citadas resoluciones.

tampoco se puede observar un desarrollo jurisprudencial de sus alcances en los casos analizados, no cumple con su finalidad de otorgar seguridad jurídica a los contribuyente. En efecto, esto conlleva dos consecuencias importantes: (i) se deja al administrado en una situación jurídica debido a que no saber qué criterios tener en cuenta a fin de mantener documentación y que no caiga en sanción, (ii) puede generar decisiones arbitrarias por parte del TF debido a que va a poder fundamentar sus decisiones en base a su parecer (incluso puede manipular sus decisiones) y, por ende, (iii) se puede configurar una vulneración al principio de igualdad debido a que una sala puede tener diferente entendimiento del criterio que otra.

Con todo lo señalado corresponde aterrizar en el análisis de proporcionalidad en sentido estricto en el caso concreto. En este contexto, la solicitud de documentación de períodos prescritos puede ser calificada como una intervención grave para el contribuyente, debido a que no va a tener certeza de la documentación que va a tener que mantener a fin de cumplir con sus obligaciones tributarias y que no se le imponga una sanción debido a la falta de documentación. Por otra parte, el grado de satisfacción del objetivo (esto es, tener toda la documentación necesaria a fin de determinar correctamente la obligación tributaria) es medio. Por lo tanto, la medida no cumple con el test de proporcionalidad.

En consecuencia, que la SUNAT pueda solicitar al contribuyente documentación de períodos prescritos con el fin de sustentar documentalmente la determinación de las obligaciones tributarias de períodos no prescritos no resulta una medida legítima desde la perspectiva constitucional debido a que no se cuenta con criterios que permitan reducir la inseguridad jurídica en la que se encuentra el contribuyente.

Al respecto, consideramos que dicha medida podría ser considerada legítima si el TF desarrolla los criterios de “directa, lógica y temporal”,

debido a que el grado de intervención se volvería baja y el grado de satisfacción sería media. Cabe resaltar que el desarrollo de esos conceptos no tendrían que ser necesariamente precisos, sino que se debe buscar establecer un marco base de actuación que le permita al contribuyente contar con mayor seguridad jurídica y, al mismo tiempo, dejar un margen de discrecionalidad al TF para que pueda aplicar los criterios a diversos casos.

En el caso materia de análisis efectivamente nos encontramos frente a este supuesto en el cual la SUNAT solicita documentación de períodos prescritos únicamente para sustentar documentalmente la determinación de la obligación tributaria de un período no prescrito, basándose en RTF emitidas con anterioridad, las cuáles no son de observancia obligatoria. No obstante, que los criterios de “relación directa, lógica y temporal” no se encuentran desarrollados en las citadas resoluciones, por lo que la medida vulnera el principio jurídica que protege a los contribuyentes.

7.2.3.2. La SUNAT puede solicitar documentación de períodos prescritos a fin de corregir errores de dichos períodos que incidan en la determinación de la obligación tributaria de períodos no prescritos

Respecto a si la SUNAT puede solicitar documentación de períodos prescritos a fin de corregir errores de dichos períodos que incidan en la determinación de la obligación tributaria de períodos no prescritos debemos realizar un análisis de proporcionalidad debido a que colisionan dos principios jurídicos relevantes: por una parte, la verdad material en cuanto a que la SUNAT requiere de la documentación pertinente a fin de determinar correctamente la obligación tributaria del contribuyente, y, por otro lado, la seguridad jurídica de los deudores tributarios tienen como una garantía fundamental, frente al Estado, la seguridad jurídica vinculada a la prescripción, el cual opera como límite para el mantenimiento de la documentación del contribuyente.

Entonces, la medida a analizar es que la SUNAT puede solicitar documentación de períodos prescritos con el fin de corregir errores de períodos prescritos que incidan en períodos no prescritos, siendo que esta medida vulnera el principio de seguridad jurídica que protege al contribuyente.

En cuanto al análisis de idoneidad, la medida constituye un medio adecuado para determinar obligaciones tributarias de períodos no prescritos, por lo tanto se cumple con este subprincipio.

Respecto al análisis de necesidad, la medida resulta ser un mecanismo necesario para alcanzar la verdad material, en otras palabras, para que la SUNAT pueda determinar las obligaciones tributarias de períodos no prescritos.

Finalmente, en cuanto al análisis de proporcionalidad en sentido estricto, se debe tener en cuenta que solicitar documentación de períodos prescritos a fin de corregir errores de dichos períodos se configura como una intervención grave debido a que va a mantener al contribuyente en una situación de incertidumbre pues no va a saber cuándo su obligación tributaria está determinada correctamente y, por ende, no va a variar traer consecuencias en determinaciones tributarias futuras.

En efecto, como señalamos en el capítulo anterior, mediante el principio de seguridad jurídica se pretende que los administrados cuenten con una expectativa razonable de la actuación de la SUNAT. Por lo tanto, el hecho de mantenerlos en una situación de incertidumbre respecto a la correcta determinación de la obligación tributaria implica una completa vulneración a sus expectativas razonables.

En este contexto, si se le permite a la SUNAT analizar corregir errores de períodos prescritos, se estaría vulnerando el principio de buena fe procedimental, recogido en el numeral 1.8. del artículo IV de la LPAG.

Respecto al principio de buena fe procedimental, Juan Carlos Morón señala que implica que la Administración no debe actuar contra sus propios actos anteriores, de lo contrario, esa conducta contradictoria deviene en inoponible o inválida (2019, p. 107).

Asimismo, se debe tener que, conforme al principio *nemo auditur propriam turpitudinem allegans*, nadie puede alegar su propia torpeza o culpa en su favor (Sentencia del TC Expediente No. 05923-2009-PA/TC).

En consecuencia, la SUNAT no puede alegar una incorrecta determinación de la obligación tributaria de ejercicios prescritos, la es consecuencia de su inacción o incorrecta acción durante el procedimiento de fiscalización de dicho ejercicio, a fin de corregir dichos errores cuando incidan en ejercicios posteriores. En efecto, conforme se ha venido señalando, durante el ejercicio de fiscalización, la SUNAT rige su accionar en virtud del principio de impulso de oficio a fin de determinar la verdad material de las obligaciones tributarias; mientras que, los contribuyentes deben de colaborar. En consecuencia, la SUNAT debe ser diligente al requerir y evaluar la documentación que el contribuyente le presente, a fin de que pueda determinar correctamente la obligación tributaria.

En este contexto, la correcta determinación de la deuda tributaria en un ejercicio es responsabilidad de la SUNAT y, una vez que determine la deuda y prescrita su facultad de fiscalización en dicho período, el contribuyente asume que la SUNAT ya culminó la determinación de dicho ejercicio (más allá de los reparos que puede impugnar).

Sostener que la SUNAT puede corregir errores de períodos prescritos a fin de determinar la verdadera obligación tributaria, implicaría una clara vulneración al principio de seguridad jurídica.

En este contexto cabe resaltar que ningún principio constitucional tiene carácter absoluto, por lo que la determinación de la deuda tributaria en virtud del principio de verdad material no puede transgredir desproporcionalmente otros principios constitucionales.

Por otra parte, el grado de satisfacción del objetivo es medio, debido a que se busca determinar la obligación tributaria de un período no prescrito en virtud de la verdad material.

En consecuencia, debido a que nos encontramos frente a una intervención grave y un grado de satisfacción media, la medida se configura como desproporcional.

VIII. CONCLUSIONES

1. La imputación de renta para las operaciones de préstamo a título gratuito entre partes vinculadas está regulada en el primer párrafo del artículo 32 de la LIR. Por su parte, la valoración de dichas operaciones se realizará conforme a las normas de valor de mercado establecidas en el artículo 32-A de la LIR.

No obstante, consideramos que dicha regulación carece de técnica legislativa y claridad; por lo que resulta relevante que exista una norma clara que permita la imputación de renta para las operaciones gratuitas entre partes vinculadas.

2. La SUNAT no puede solicitar documentación de períodos prescritos para sustentar documentalmente la determinación de la obligación tributaria de un período no prescrito debido que deviene en desproporcional porque el

contribuyente se encontraría en una situación de inseguridad jurídica pues la SUNAT podría ejercer su facultad de fiscalización de sin límite temporal.

Si bien en diversa jurisprudencia del Tribunal Fiscal se busca establecer límites a dicho requerimiento de documentación bajo el criterio de que guarden relación “directa, lógica y temporal”, no define dichos conceptos, manteniendo la incertidumbre para los contribuyentes.

3. La SUNAT no puede solicitar documentación de períodos prescritos para corregir errores de dichos períodos que incidan en la determinación de la obligación tributaria de períodos no prescritos debido a que ella tiene el deber de requerir toda la información y documentación necesaria para determinar correctamente la obligación tributaria; por lo que no puede alegar un error propio a fin de corregir su accionar.

IX. BIBLIOGRAFÍA

Arnold, B. (2016). *International Tax Primer*. Kluwer Law International.

Bravo, J. (2023). ¿Puede en una fiscalización tributaria requerirse información de períodos prescritos? Recuperado de: <https://www.jorgebravocucci.pe/puede-en-una-fiscalizacion-tributaria-requerirse-informacion-de-periodos-prescritos/#:~:text=En%20ese%20sentido%2C%20lo%20que,de%20un%20per%C3%ADodo%20no%20prescrito>

Chau, L. & Villanueva, W. (2007). El procedimiento de fiscalización de la Sunat. *Foro Jurídico*, 07. Recuperado de <https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/forojuridico/article/view/18478>

Delgado, C. (2004). *Aproximaciones al régimen de las rentas imputadas en la ley del Impuesto a la Renta: límites y perspectivas*. Instituto Peruano de Derecho Tributario. Recuperado de: https://www.ipdt.org/uploads/docs/06_VIIIJorIPDT_CDR.pdf

Durán, L. & Nina, P. (2018). Relación entre las normas peruanas sobre precios de transferencia y la Cláusula Antielusiva General. Instituto Peruano de Derecho Tributario, Revista 65.

Eseverri, E. (1995). Presunciones legales y derecho tributario. Instituto de Estudios Fiscales. Marcial Pons.

García, C. (2009). El concepto de tributo. Tax editor.

Hamaekers, H. (2001). Precios de transferencia. Historia, evolución y perspectivas.

Hernández, L. (1985). Presunciones legales en el Sistema Tributario Peruano. Instituto Peruano de Derecho Tributario, Revista 09. Recuperado de: https://www.ipdt.org/uploads/docs/03_Rev09_LHB.pdf

Landa, C. (2005). Los principios tributarios en la Constitución de 1993. Una perspectiva constitucional. Recuperado de: https://www.mpfm.gob.pe/escuela/contenido/actividades/docs/2201_07_principios.pdf

Landa, C. (2010). Los precedentes constitucionales: el caso del Perú. Anuario Iberoamericano de Justicia Constitucional. Recuperado de: <https://recyt.fecyt.es/index.php/AIJC/article/view/40534>

MacCormick, N. & Summers, R. (1997). Interpreting Precedents. A comparative Study.

Martel, M. (2012). La facultad de fiscalización de la SUNAT.

Medrano, H. (2005). Límites a la fiscalización: prescripción e intangibilidad de las acotaciones notificadas. IUS ET VERITAS, 15(31). Recuperado de <https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/iusetveritas/article/view/12406>

Morón, J. (2019). Comentarios a la Ley del Procedimiento Administrativo General. Tomo I.

Muñoz, S. (2008). Aplicación de las normas de precios de transferencia a las operaciones de préstamos gratuitos. Asociación Fiscal Internacional. Recuperado de: <https://ifaperu.org/libros/pt-precios-de-transferencia-junio-2008/>

Naciones Unidas (2021). Manual Práctico de Precios de Transferencia para países en vías de desarrollo actualizado en el 2021. Recuperado de: https://www.britamacao.mo/course_file221229/UN-MANUAL-PRECIOS-DE-TRANSFERENCIA-2021.pdf

Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (2017). Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio.

Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (2022). Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias.

Picón, J. (2008). Manual de precios de transferencia. Asociación Fiscal Internacional. Recuperado de: <https://ifaperu.org/libros/pt-precios-de-transferencia-junio-2008/>

Rubio, M. (2009). El sistema jurídico. Introducción al derecho. Décima edición, aumentada.

Sevillano, S. (2014). Lecciones de Derecho Tributario: Principios Generales y Código Tributario.

Villagra, R. & Zuzunaga, F. (2014). Tendencias del impuesto a la renta corporativo en Latinoamérica. Derecho PUCP, 72. Recuperado de: <https://doi.org/10.18800/derechopucp.201401.008>

Villagra, R. (2020). Incidencia de las Guías de Precios de Transferencia de la OCDE que recogen los resultados de las Acciones 8-10 del Plan Beps como herramienta interpretativa en el Perú. *Tesis para optar el grado académico de doctora en Derecho*. Recuperado de: https://tesis.pucp.edu.pe/repositorio/bitstream/handle/20.500.12404/20864/Villagra_Cayamana_Incidencia_gu%C3%ADas_precios.pdf?sequence=1&isAllowed=y

Villanueva, W. (2022). *Tributación internacional. Convenios de doble imposición y precios de transferencia*. Instituto Pacífico.

Wittendorff, J. (2010). *Transfer Pricing and the Arm's Length Principle in International Tax Law*. Kluwer Law International. Recuperado de: https://books.google.com.pe/books?id=ctQWtM1KFJcC&printsec=copyright&redir_esc=y#v=onepage&q&f=false

Zuzunaga, F. (2017). El principio de “arm’s length” y el llamado “sexto método” en la fijación de precios de concentrados mineros peruanos. *Tesis para optar el grado de Magíster en Investigación Jurídica*. Recuperado de: [https://tesis.pucp.edu.pe/repositorio/bitstream/handle/20.500.12404/9167/Zuzunaga_Del%20Pino_Principio_arms%20length_llamado%20\(1\).pdf?sequence=6&isAllowed=y](https://tesis.pucp.edu.pe/repositorio/bitstream/handle/20.500.12404/9167/Zuzunaga_Del%20Pino_Principio_arms%20length_llamado%20(1).pdf?sequence=6&isAllowed=y)



Ministerio de
Economía
y Finanzas

Firmado Digitalmente por
FARFAN CASTILLO Karina
Donatila FAU
20131370645 soft
Fecha: 25/05/2021
19:36:31 COT
Motivo: En señal de
conformidad



Tribunal Fiscal

N° 04207-3-2021

EXPEDIENTE N° : 6779-2011
INTERESADO :
ASUNTO : Impuesto a la Renta y Multa
PROCEDENCIA : Lima
FECHA : Lima, 14 de mayo de 2021

VISTA la apelación interpuesta por _____, con Registro Único de Contribuyente N° _____, contra la Resolución de Intendencia N° _____ emitida el 25 de abril de 2011 por la Intendencia de Principales Contribuyentes Nacionales de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria - SUNAT¹, que declaró infundada la reclamación formulada contra la Resolución de Determinación N° _____, girada por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2006, y la Resolución de Multa N° _____, emitida por la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario.

CONSIDERANDO:

Que la recurrente sostiene, en relación con el reparo por intereses vinculados, que si bien la Administración considera que está arreglado a ley con el argumento de que resultaría de aplicación el interés presunto previsto en el primer párrafo del artículo 26 de la Ley del Impuesto a la Renta debido a la falta de documentación, se encuentra en desacuerdo por cuanto si cumplió con presentar los medios probatorios que acreditan los préstamos, así como que los intereses se pactaron en función al valor de mercado. De modo que, arguye que se ha vulnerado su derecho constitucional a la prueba, el cual no solo consiste en la posibilidad de ofrecer y producir pruebas sino también en que sean valoradas debidamente.

Que en cuanto al reparo efectuado por depreciación, arguye que la Administración mantiene este sustentándose en el criterio de que el contribuyente está obligado a mantener documentación contable y tributaria más allá del plazo de prescripción de las obligaciones que se generen, el cual se encontraría contenido en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 04206-1-2009 y 03168-5-2003, a lo que agrega que aquella no ha observado que las citadas resoluciones no constituyen jurisprudencia de observancia obligatoria y que además dicho proceder resulta inconsistente, toda vez que cuando el contribuyente lo hace, esta le niega su eficacia con el argumento de que no es precisamente de carácter obligatorio.

Que respecto al reparo al gasto registrado en la Cuenta 63104 – Comunicaciones _____ la recurrente indica que la Administración desconoce dicha erogación, pues considera que los comprobantes observados habrían sido contabilizados en los meses de marzo y agosto, configurándose así una doble deducción del gasto, por lo que mantiene el reparo por S/ 5 065,33.

Que sobre el particular, aduce que no se ha tomado en consideración que se hicieron reversiones sobre dichas provisiones, las cuales fueron sustentadas documentariamente, y que el ente recaudador confunde el tratamiento contable con el tributario. Añade que la contabilidad es un artificio que sirve para registrar operaciones mercantiles, pero la tributación contiene criterios de obligación basados en la ley (ex lege); por lo tanto, alega que exista o no la provisión, es un artificio que no puede primar sobre la realidad de los hechos, razón por la cual, siendo el gasto necesario para mantener la fuente que genera la renta (uso de un medio de comunicación) no puede soslayar la eficacia de la deducción. Asimismo, refiere que en el

¹ Hoy, Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria – SUNAT.



Ministerio de
Economía
y Finanzas

Firmado Digitalmente por
GUARNIZ CABELL Caridad
Del Rocío FAU
20131370645 soft
Fecha: 25/05/2021 14:15:00
COT
Motivo: Soy el autor del
documento



Ministerio de
Economía
y Finanzas

Firmado Digitalmente por
TOLEDO SAGASTEGUI Claudia
Elizabeth FAU 20131370645 soft
Fecha: 25/05/2021 14:31:07 COT
Motivo: Soy el autor del
documento



Ministerio de
Economía
y Finanzas

Firmado Digitalmente por
HUERTA LLANOS Marco
Titov FAU 20131370645 soft
Fecha: 25/05/2021 15:59:49
COT
Motivo: Soy el autor del
documento



Tribunal Fiscal

N° 04207-3-2021

supuesto se tratara de un error de falta de provisión que luego se corrige, es un evento que no tiene por qué tener consecuencias obligacionales.

Que respecto al reparo al gasto registrado en la Cuenta 63601 – Energía Eléctrica, señala que este reparo ha sido dejado sin efecto parcialmente, debido a que supuestamente no se acreditó la causalidad del gasto basándose en que figuran contabilizados en la cuenta de gastos los recibos de luz, pero que no se sustenta con documentación fehaciente respecto de la operación efectuada. Agrega que dicho argumento resulta inconsistente, ya que se pretende mantener el reparo sobre la base de que no se encuentra sustentado documentariamente, cuando la provisión ha sido efectuada en base a recibos de luz, y por lo tanto, se evidencia la vulneración de sus derechos a la prueba y defensa.

Que en cuanto a los gastos contabilizado en las Cuentas 63914 – Comisiones Visa Electron, 63915 – Comisiones Tarjeta C.M.R y 63916 – Comisiones Tarjeta Mastercard refiere que el agente fiscalizador mantiene los reparos porque señala que ella no se pronunció por escrito acerca de los mismos, ni presentó comprobantes de pago y documentación sustentatoria de las provisiones ni acreditó la causalidad, sin considerar que la causalidad del gasto fluye de su propia naturaleza, toda vez que dichas tarjetas son usadas para gastos de representación y, por consiguiente, las comisiones que se generan son causales; no obstante, se exige que se cuente con el documento que otorga el banco o la entidad titular de las tarjetas, hecho que fue discutido y acreditado en su debida oportunidad. Agrega que en este caso también se encuentra frente a una posición simplista, siendo que las circunstancias de no tener el artificio contable de la provisión, genera que se desconozca la eficacia del gasto, lo cual también constituye vulneración al derecho a la prueba y la defensa.

Que sobre el reparo al gasto registrado en la Cuenta 63804 – Honorarios contables menciona que la Administración señala que no se presentó mayor información que acredite la efectiva realización del servicio, y que solo se proporcionó un cuadro que indica sobre la gestión de ventas 2005 vs 2006 de suscrito por persona que figura en la planilla de , y que la documentación presentada no acredita el hecho de que no concuerde la glosa del comprobante con el contrato, por lo que le resta fehaciencia. Añade que el reparo es un acto de arbitrariedad, pues la Administración afirma que existe una presunta discordancia de la glosa del comprobante con el contrato, pese a que el auditor ha advertido otros criterios para establecer la causalidad del gasto; que el pago de honorarios contables implica un gasto necesario para mantener la fuente productora de la renta; y que no corresponde invocar la Resolución N° 916-1-2002 como sustento para mantener el reparo, por no constituir jurisprudencia de observancia obligatoria.

Que con relación al reparo al gasto registrado en la Cuenta 63803 – Honorarios de operación anota que la Administración desconoce los recibos por honorarios porque supuestamente no existe vinculación con los comprobantes que recién fueron provisionados por los meses de octubre, noviembre y diciembre, así como por no haber acreditado la ejecución del trabajo debido a que según se afirma, ella ha exigido una serie de controles sin indicar cual se necesita; en ese sentido, señala que se pretende trasladar al contribuyente la carga de la prueba cuando esta corresponde a la entidad que afirma el desconocimiento del gasto. Añade que se ha vulnerado sus derechos a la prueba y a la defensa porque lo que está primando es el artificio contable y no la razonabilidad del gasto, siendo que al concluir que no se ha acreditado la efectiva prestación del servicio y la vinculación con la generación de rentas o el mantenimiento de la fuente, no se aplica el criterio de la primacía de la realidad.

Que en cuanto al reparo al gasto registrado en la Cuenta 63211 – Abogado indica que presentó la documentación sustentatoria correspondiente al servicio prestado por ; no obstante, el auditor señala que el servicio no le fue prestado a ella sino a un tercero, conforme se detalla la glosa del comprobante, por lo que no se encuentra acreditada la casualidad del gasto. De igual forma, indica que ofreció los medios probatorios que sustentan el gasto por el servicio prestado por sin embargo, la Administración señala que de su revisión no se desprende la labor realizada ni el motivo que genera el bono de éxito. Añade que en ambos casos es indiscutible que cumplen con el principio de causalidad habida cuenta que fluye de las pruebas ofrecidas e indica que si hubo un error en la glosa de los comprobantes de pago, debe primar la primacía de la realidad para establecer la efectiva realización



Tribunal Fiscal

N° 04207-3-2021

del servicio mediante la verificación de otros elementos probatorios circundantes a los hechos probatorios, siendo que esta comprobación no se ha realizado, por lo que señala que se ha vulnerado su derecho a la prueba.

Que finalmente, con relación al gasto contabilizado en la Cuenta 65940 – Varios, indica que la Administración considera que para deducir una donación no basta el acta de recepción, sino que tiene que acreditarse su vinculación con la generación de rentas o con el mantenimiento de la fuente, por lo que, al no hacerlo califica como un acto de liberalidad; sin embargo, no tuvo en cuenta que ha efectuado la donación a una entidad habilitada para recibirla, de acuerdo al inciso x) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta (según el texto incorporado por la Ley 27804, vigente a partir del 1 de enero de 2003), según el cual solo se tiene que acreditar que la entidad que reciba la donación sea una sin fines de lucro y cuyo objeto social comprenda uno o varios de los fines que señala la norma social, situación que es distinta al acto de liberalidad previsto en el inciso d) del artículo 44 de anotada ley, motivo por el que solicita se levante este reparo.

Que por su parte, la Administración señala que mediante Carta de Presentación N° ² y Requerimiento N° ² se inició al recurrente un procedimiento de fiscalización definitiva por el Impuesto a la Renta por el ejercicio 2006, siendo que durante dicho procedimiento se emitieron adicionalmente los Requerimientos N° ². Agrega que producto de la referida fiscalización, emitió la Resolución de Determinación N° ² y la Resolución de Multa N° ² giradas por aludido impuesto y período y por la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, respectivamente, valores contra los cuales la recurrente interpuso recurso de reclamación, el cual fue resuelto mediante la Resolución de Intendencia N° ², que declaró la nulidad de los referidos valores pues se verificó que el área acotadora había incurrido en la causal de nulidad prevista en el numeral 2 del artículo 109 del Código Tributario, al haberse determinado que el reparo por intereses presuntos se efectuó prescindiendo totalmente del procedimiento legal establecido, y teniendo en cuenta que la nulidad antes señalada incidía en la determinación de la renta neta imponible conjuntamente con los demás reparos, dispuso que se emita pronunciamiento nuevamente sobre dichos reparos.

Que agrega que a fin de dar cumplimiento a la citada resolución de intendencia, notificó a la recurrente, la Carta de Presentación N° ² y los Requerimientos N° ² así como el respectivo resultado, base sobre la cual giró la resolución de determinación impugnada al haberse determinado reparos por concepto de gastos de depreciación no sustentada, intereses presuntos por los préstamos efectuados a un accionista por los cuales no se cobraron intereses y cargos a resultados que no cumplen con el principio de causalidad; agrega que determinó la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, que se encuentra arreglado a ley; por lo que, declaró infundada la referida reclamación.

Que en ese sentido, se tiene que la materia en controversia consiste en determinar si se encuentra conforme a ley la emisión de la Resolución de Determinación N° ² y la Resolución de Multa N° ².

Resolución de Determinación N°

Que de la revisión del Anexo N° 2 de la precitada resolución (folio 3588), se aprecia que la Administración formuló los siguientes reparos a la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2006: (i) Intereses por préstamos efectuados a un accionista, (ii) Depreciación del ejercicio no sustentada con documentación fehaciente y (iii) Gastos no acreditados con documentación sustentatoria.

² Folio 736.



Tribunal Fiscal

N° 04207-3-2021

1. Intereses por préstamos efectuados a un accionista

Que según el punto 2 del Anexo N° 4 a la Resolución de Determinación N° (folios 3578 a 3582), la Administración adicionó a la renta neta de la recurrente el importe de S/ 115 974,00, por intereses presuntos por los préstamos efectuados a su accionista, sustentando en el Resultado del Requerimiento N°

Que el artículo 26 de Ley del Impuesto a la Renta señala que para efecto del impuesto se presume, salvo prueba en contrario constituida por los libros de contabilidad del deudor, que todo préstamo en dinero, cualquiera que sea su denominación, naturaleza, forma o razón, devenga un interés no inferior a la tasa activa de mercado promedio mensual en moneda nacional (TAMN) que publique la Superintendencia de Banca y Seguros. Regirá dicha presunción aun cuando no se hubiera fijado el tipo de interés, se hubiera estipulado que el préstamo no devengará intereses, o se hubiera convenido en el pago de un interés menor. Tratándose de préstamos en moneda extranjera se presume que devengan un interés no menor a la tasa promedio de depósitos a seis (6) meses del mercado interbancario de Londres del último semestre calendario del año anterior. El último párrafo de este artículo indica que las disposiciones señaladas serán de aplicación en aquellos casos en los que no exista vinculación entre las partes intervinientes en la operación de préstamo, y de verificarse tal vinculación, será de aplicación lo dispuesto por el numeral 4) del artículo 32 de esta ley.

Que el primer párrafo del artículo 32 de referida ley, establece que en los casos de ventas, aportes de bienes y demás transferencias de propiedad a cualquier título, así como prestación de servicios y cualquier otro tipo de transacción, el valor asignado a los bienes, servicios y demás prestaciones, para efectos del impuesto, será el de mercado; y si el valor asignado difiere del de mercado, sea por sobrevaluación o subvaluación, la SUNAT procederá a ajustarlo tanto para el adquirente como para el transferente.

Que el numeral 4 del citado artículo 32 de la mencionada ley, dispone que para los efectos de valor de mercado para las transacciones entre partes vinculadas o que se realicen desde, hacia o a través de países o territorios de baja o nula imposición, los precios y monto de las contraprestaciones que hubieran sido acordados con o entre partes independientes en transacciones comparables, en condiciones iguales o similares, de acuerdo con lo establecido en el artículo 32-A.

Que al respecto, el inciso a) del artículo 32-A dispone que las normas de precios de transferencia serán de aplicación cuando la valoración convenida hubiera determinado un pago del Impuesto a la Renta, en el país, inferior al que hubiere correspondido por aplicación del valor de mercado; en todo caso, resultarán de aplicación en los siguientes supuestos: 1) cuando se trate de operaciones internacionales en donde concurren dos o más países o jurisdicciones distintas; 2) cuando se trate de operaciones nacionales en las que, al menos, una de las partes sea un sujeto inafecto, salvo el Sector Público Nacional; goce de exoneraciones del Impuesto a la Renta, pertenezca a regímenes diferenciales del Impuesto a la Renta o tenga suscrito un convenio que garantiza la estabilidad tributaria; y 3) cuando se trate de operaciones nacionales en las que, al menos, una de las partes haya obtenido pérdidas en los últimos 6 ejercicios gravables.

Que como antecedente, se tiene que mediante el Punto 5 del Anexo N° 01 del Requerimiento N° (folio 699), la Administración solicitó al recurrente que explicara por escrito y sustentara documentariamente el origen de diversas operaciones de las cuentas del Balance, entre ellas, la Cuenta 16104 denominada que se detalla en el Anexo N° 2 adjunto (folio 697).

Que en respuesta al citado requerimiento, la recurrente presentó el escrito de 2 de mayo de 2008 (folios 685 a 688), señalando que las operaciones en dicha cuenta corresponden a algunas operaciones extraordinarias tales como los préstamos a quien los devuelve con el abono de sus remuneraciones mensuales. Añadió que otras operaciones extraordinarias corresponden a abonos a la cuenta corriente aperturada en Miami para adquisiciones de maquinarias y equipos para nuestras estaciones de servicios, y que si se verifica un excedente, este es devuelto a las cuentas corrientes de la



Tribunal Fiscal

N° 04207-3-2021

empresa.

Que en el Punto 5 del Anexo N° 01 - Resultado del Requerimiento N° (folios 676 y 677), la Administración señaló que si bien la recurrente indicó que se trataban de préstamos a dicha persona, no demostró con asientos contables ni con documentos lo que afirmaba; que en el caso del cargo a la Cuenta 16104 – la recurrente no sustentó que el préstamo haya sido devuelto, ni la tasa de interés aplicada al préstamo; y que aquella se limitó a presentar los Estados de Cuenta del , sin sustentar a qué importes requeridos correspondían; por lo que resultaría de aplicación lo dispuesto en el artículo 26 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que a través del Requerimiento Complementario Final N° (folios 653 a 655), se solicitó a la recurrente que proporcionara los débitos y los créditos a la Cuenta 16104 – y que sustentara con documentación fehaciente el cobro de los intereses y la tasa aplicada, de acuerdo a lo establecido en el artículo 26 de la Ley del Impuesto a la Renta, siendo que al cierre del precitado requerimiento (folio 647) la Administración dejó constancia que la recurrente reiteró los argumentos planteados en respuesta al Requerimiento N° sin demostrar con asientos contables ni con documentación lo que afirmaba; por lo que efectuó un reparo por intereses presuntos por los créditos otorgados al aludido accionista.

Que como resultado de la referida fiscalización la Administración emitió la Resolución de Determinación N° y la Resolución de Multa N° , giradas por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2006 y la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, respectivamente, contra las cuales interpuso un recurso de reclamación, el cual fue resuelto mediante la Resolución de Intendencia N° (folios 3382 a 3398), que declaró la nulidad de las citadas resoluciones de determinación y de multa al haber prescindido del procedimiento legalmente establecido, por cuanto verificó que el área acotadora determinó intereses presuntos sin tener en cuenta que los deudores constituían partes vinculadas, entre ellos, el referido accionista, situación en la que resultaba aplicable lo establecido en el último párrafo del artículo 26 de la Ley del Impuesto a la Renta; y en consecuencia, se debía ceñir a lo dispuesto en el numeral 4 del artículo 32 de dicha ley.

Que asimismo, en la referida resolución se indicó que en relación a los demás reparos carecía de sustento pronunciarse sobre los mismos, al haberse configurado la causal de nulidad respecto al aludido reparo; no obstante, siendo que el anotado reparo incide, conjuntamente, con los demás, en la determinación de la renta neta imponible, señala que se emita pronunciamiento nuevamente sobre dichos reparos, tomando en cuenta lo expuesto en el informe que sustenta la resolución, debiendo emitirse una nueva resolución de determinación (folio 3384/reverso).

Que a fin de dar cumplimiento a lo dispuesto en la Resolución de Intendencia N° la Administración notificó la Carta de Presentación N° (folio 3402) y el Requerimiento N° (folios 3344 a 3358).

Que del Anexo N° 01 de dicho requerimiento (folio 3356), se aprecia que la Administración señaló que en cumplimiento de la citada resolución, solicitó a la recurrente que presentara la documentación que acredite los préstamos a detallados en el Anexo N° 3 adjunto (folio 3352), así como la documentación y posteriores asientos relacionados, el Estudio de Precios de Transferencia, al corresponder a préstamos realizados con partes vinculadas y la declaración jurada mediante el Formulario – Precios de Transferencia correspondiente al ejercicio 2006.

Que del Resultado del Requerimiento N° (folio 3340), la Administración dejó constancia que la recurrente no presentó documentación que acreditara lo argumentado en su escrito donde reitera lo señalado en respuesta en los precitados requerimientos respecto al préstamo a y que aquella presentó la indicada declaración jurada en la cual no incluyó las transacciones realizadas con el referido accionista, tal como se verifica de autos (folios 2853 a 2855).



Tribunal Fiscal

N° 04207-3-2021

Que añade que en atención a lo señalado en la Resolución de Intendencia N° _____ y que el accionista _____ posee el 52.36% de acciones de la empresa, aplicó las normas relativas a la determinación del valor de mercado de las transacciones entre partes vinculadas, siguiendo los lineamientos previstos en el artículo 32-A de la Ley del Impuesto a la Renta y los artículos 24, 108, 109 y 114 del reglamento de la anotada ley.

Que en esa línea, de los Anexos N° 01, 03 y 03.1 al Resultado del Requerimiento N° _____ (folios 3326 a 3328 y 3336 a 3340), se advierte que a fin de determinar los intereses a valor de mercado por el préstamo efectuado, la Administración aplicó el método de precio comparable no controlado y utilizó como comparables las tasas activas anuales promedios de las operaciones en moneda nacional y extranjera del sistema financiero nacional, específicamente del _____

de acuerdo con la información obtenida de la página web de la Superintendencia de Banca y Seguros (folio 3328). A partir del promedio de las tasas de interés de los citados bancos, la Administración elaboró un rango de precios (de tasas de interés), determinando, en consecuencia, el rango de precios que a su consideración correspondería a las tasas de interés pactadas en operaciones de préstamos celebrados entre terceros independientes. En base al referido rango de precios, la Administración comparó las tasas de interés del préstamo otorgado por la recurrente a su accionista, estableciendo a partir de ello el reparo analizado en este extremo (folios 3327 y 3328).

Que ahora bien, según se advierte de autos, la Administración, para efecto de la formulación del reparo materia de análisis, contenido en la resolución de determinación impugnada, ha aplicado el referido artículo 26 para determinar la existencia del hecho base (préstamo), y el anotado artículo 32-A con el fin de determinar el valor de mercado de dicha transacción.

Que habiéndose verificado la existencia del hecho base (préstamo) que sustenta la presunción de intereses y que no ha sido cuestionada la vinculación entre la recurrente y el referido accionista, corresponde analizar si en la determinación del valor de mercado realizada por la Administración para la cuantificación del aludido reparo, se ha observado las normas de precios de transferencia contempladas en el artículo 32-A de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que de acuerdo con el inciso d) del artículo 32-A de la Ley del Impuesto a la Renta, las transacciones a que se refiere el numeral 4 del artículo 32 son comparables con una realizada entre partes independientes, en condiciones iguales o similares, cuando se cumple al menos una de las dos condiciones siguientes: 1) Que ninguna de las diferencias que existan entre las transacciones objeto de comparación o entre las características de las partes que las realizan pueda afectar materialmente el precio, monto de contraprestaciones o margen de utilidad; o 2) Que aun cuando existan diferencias entre las transacciones objeto de comparación o entre las características de las partes que las realizan, que puedan afectar materialmente el precio, monto de contraprestaciones o margen de utilidad, dichas diferencias pueden ser eliminadas a través de ajustes razonables.

Que el citado inciso agrega que para determinar si las transacciones son comparables se tomarán en cuenta aquellos elementos o circunstancias que reflejen en mayor medida la realidad económica de las transacciones, dependiendo del método seleccionado, considerando, entre otros, los siguientes elementos: i) Las características de las operaciones; ii) Las funciones o actividades económicas, incluyendo los activos utilizados y riesgos asumidos en las operaciones, de cada una de las partes involucradas en la operación; iii) Los términos contractuales; iv) Las circunstancias económicas o de mercado; y v) Las estrategias de negocios, incluyendo las relacionadas con la penetración, permanencia y ampliación del mercado; cuando para efectos de determinar transacciones comparables, no se cuente con información local disponible, los contribuyentes pueden utilizar información de empresas extranjeras, debiendo hacer los ajustes necesarios para reflejar las diferencias en los mercados.



Tribunal Fiscal

N° 04207-3-2021

Que de otro lado, el inciso e) del citado artículo 32-A señala que los precios de las transacciones sujetas al ámbito de aplicación de las normas de precios de transferencia serán determinados conforme a cualquiera de los métodos internacionalmente aceptados que se mencionan en dicho inciso, para cuyo efecto deberá considerarse el que resulte más apropiado para reflejar la realidad económica de la operación.

Que entre dichos métodos se encuentra el método del precio comparable no controlado, que según la misma norma consiste en determinar el valor de mercado de bienes y servicios entre partes vinculadas considerando el precio o el monto de las contraprestaciones que se hubieran pactado con o entre partes independientes en operaciones comparables.

Que como se aprecia de las normas citadas, para determinar el valor de mercado de transacciones llevadas a cabo entre partes vinculadas, corresponde considerar los valores de transacciones realizadas entre partes independientes, es decir, las efectuadas entre el sujeto fiscalizado y terceros, o, en su defecto, entre sujetos no vinculados, debiendo en todo caso tratarse de transacciones comparables, que serán tales cuando se hayan llevado a cabo en condiciones iguales o similares a la transacción a analizar, por lo que las diferencias que existan entre las transacciones objeto de comparación no podrán afectar materialmente el precio, y en caso de que existan, deberán ser eliminadas a través de ajustes razonables.

Que dichas normas han previsto que, para determinar si las transacciones son comparables, deberá tenerse en cuenta –en función del método de valoración seleccionado– los elementos o circunstancias que reflejen en mayor medida la realidad económica de la transacción a analizar, como por ejemplo, las características de las operaciones; las funciones o actividades económicas, incluyendo los activos utilizados y riesgos asumidos en las operaciones, de cada una de las partes involucradas en la operación; los términos contractuales; las circunstancias económicas o de mercado; y las estrategias de negocios, incluyendo las relacionadas con la penetración, permanencia y ampliación del mercado.

Que en el caso materia de análisis se aprecia que, para hallar el valor de mercado de la operación observada, la Administración utilizó el método del precio comparable no controlado, el cual se basa exclusivamente en el precio o monto de las contraprestaciones que se hubiera pactado con o entre partes independientes en transacciones comparables.

Que en la medida que la operación observada corresponde a un préstamo de dinero en los que el precio o monto de la contraprestación son los intereses, la aplicación del método del precio comparable no controlado en este caso implica la comparación de las tasas de interés de operaciones de préstamos realizados en condiciones iguales o similares a las operaciones de préstamo materia de análisis.

Que como se señalado precedentemente, la Administración obtuvo las tasas de interés comparables sobre la base del análisis de las tasas de interés activas anuales promedios de las operaciones en moneda nacional provenientes del

de acuerdo con la información obtenida de la página web de la Superintendencia de Banca y Seguros (folio 3328), de cuya revisión se aprecia que corresponden a tasas de interés promedio de carácter referencial.

Que este Tribunal ha establecido en la Resolución N° 05608-1-2017, que para efectos de la aplicación del método del precio comparable no controlado implica la comparación de las tasas de interés de operaciones de préstamos realizados en condiciones iguales o similares a las operaciones de préstamo, para lo cual no es suficiente para la comparabilidad el elemento de los plazos de los préstamos y su calificación como créditos comerciales, sino debe evaluarse para cada una de las transacciones, considerando para ello las características de las operaciones, las funciones o actividades económicas, los términos contractuales, las circunstancias económicas o de mercado, entre otras.

Que según lo expuesto, la Administración consideró como único elemento en su análisis de comparabilidad el plazo de los préstamos, determinando sobre esta base un rango de tasas de interés que consideró como valor de mercado, no obstante, de acuerdo al criterio antes citado debió considerar para dicho análisis las



Tribunal Fiscal

N° 04207-3-2021

características de las operaciones, las funciones o actividades económicas, los términos contractuales, las circunstancias económicas o de mercado, los montos de los préstamos, la existencia o no de garantías, la solvencia y la calificación crediticia del sujeto deudor, entre otras, los cuales influyen en la determinación de las tasas de interés.

Que en tal sentido, no está acreditado que la Administración hubiera efectuado una debida comparación de operaciones iguales o similares a efecto de establecer de manera correcta el valor de mercado de las tasas de interés en aplicación de las normas de precios de transferencia, específicamente, de acuerdo con lo dispuesto por el inciso d) del artículo 32-A de la Ley del Impuesto a la Renta, por lo que el reparo no se encuentra sustentado, por lo que procede levantarlo y revocar la apelada en este extremo.

2. Depreciación del ejercicio no sustentada con documentación fehaciente

Que del punto 1 de los Anexos N° 2 y 4 de la Resolución de Determinación N° (folios 3582 a 3586 y 3588), se aprecia que la Administración formuló reparos a la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2006 por el importe de S/ 170 326,00, al considerar que la recurrente no sustentó documentariamente la depreciación de los activos fijos, amparándose en lo dispuesto en los artículos 38 y 41 de la Ley del Impuesto a la Renta, entre otros.

Que de acuerdo con el primer párrafo del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta antes anotada, 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 esta ley, siendo deducible según el inciso f) de dicho artículo, entre otros, las depreciaciones por desgaste u obsolescencia de los bienes de activo fijo de acuerdo con las normas establecidas en los artículos siguientes.

Que de conformidad con el artículo 38 de la referida ley, el desgaste o agotamiento que sufran los bienes del activo fijo que los contribuyentes utilicen en negocios, industria, profesión u otras actividades productoras de rentas gravadas de tercera categoría, se compensará mediante la deducción por las depreciaciones admitidas en esta ley, y las depreciaciones antes referidas se aplicarán a los fines de la determinación del impuesto y para los demás efectos previstos en la norma tributaria.

Que el artículo 41 de la anotada ley, señala que las depreciaciones se calcularían sobre el valor de adquisición o producción de los bienes o sobre los valores que resulten del ajuste por inflación del balance efectuado conforme a las disposiciones legales en vigencia, y que a dicho valor se agregaría, en su caso, el de las mejoras incorporadas con carácter permanente.

Que por su parte, el inciso b) del artículo 22 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 122-94-EF, modificado por Decretos Supremos N° 125-98-EF, 194-99-EF, 037-2000-EF y 134-2004-EF, establece los porcentajes de depreciación para los diversos tipos de bienes del activo fijo. La misma norma dispone también que la depreciación aceptada tributariamente será aquella que se encuentre contabilizada dentro del ejercicio gravable en los libros y registros contables, siempre que no exceda el porcentaje máximo establecido en la tabla señalada en dicha norma para cada unidad del activo fijo, sin tener en cuenta el método de depreciación aplicado por la contribuyente, que las depreciaciones que resulten por aplicación de lo dispuesto en los incisos anteriores se computarán a partir del mes en que los bienes sean utilizados en la generación de rentas gravadas, en tanto que el inciso f) del mismo artículo preceptúa que los deudores tributarios deberán llevar un control permanente de los bienes del activo fijo en el Registro de Activos Fijos. La SUNAT mediante Resolución de Superintendencia determinará los requisitos, características, contenido, forma y condiciones en que deberá llevarse el citado registro.



Tribunal Fiscal

N° 04207-3-2021

Que de las normas glosadas, se advierte que para efectos del Impuesto a la Renta se admite de manera general la deducción de la depreciación de los bienes del activo fijo, en tanto que estos sean utilizados en la actividad generadora de rentas gravadas³ y siempre que la depreciación se determine sobre el valor computable de los bienes a partir del costo de adquisición o producción.

Que conforme lo ha establecido este Tribunal en las Resoluciones N° 00100-5-2004 y 00322-1-2004, la Administración puede revisar periodos prescritos no con la finalidad de determinar la deuda de dichos periodos, sino a fin de derivar consecuencias tributarias para periodos no prescritos susceptibles de ser fiscalizados.

Que asimismo, este Tribunal en las Resoluciones N° 01980-5-2003 y 00673-3-2011, entre otras, ha señalado que, si bien no todos los gastos deben estar sustentados con comprobantes de pago, como es el caso de la depreciación, provisiones por cuentas de cobranza dudosa y remuneraciones, estos deben encontrarse sustentados con documentación que evidencie su existencia.

Que mediante el punto 01 del Anexo N° 01 al Requerimiento N° (folio 3356), la Administración solicitó a la recurrente que proporcionara el análisis detallado y pormenorizado que sustente el Registro de control de activo fijo del ejercicio 2006 por cada rubro que compone la cuenta de activo fijo, indicando fecha de adquisición de los bienes. Asimismo, le indicó que debía presentar los comprobantes de pago que sustentaran la adquisición de dichos bienes, a fin de validar el cálculo de la depreciación asignada a los bienes detallados en el Anexo N° 2 adjunto (folio 3354).

Que en respuesta al citado requerimiento, la recurrente presentó un escrito de fecha 4 de octubre de 2010 (folio 3316) en el que señala que ofrece el análisis detallado y sustentando del control de activo fijo del ejercicio 2006 por cada rubro, indicando las fechas de adquisición de los bienes; y agregó que adjunta comprobantes de pago respecto de los activos fijos observados hasta con una antigüedad de cinco años, dado que no cuenta con documento físico de adquisición por los años anteriores; no obstante, menciona que por convenir a su derecho, presenta la información requerida a efectos de validar la depreciación asignada a los bienes.

Que mediante el punto 01 del Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° (folios 3341 y 3342), la Administración dejó constancia de la documentación presentada por la recurrente e indicó que esta respecto de los rubros edificios y otras construcciones y maquinaria, equipos y otras unidades no presentó los comprobantes de pago que sustenten su adquisición, y si bien en el cuadro en el que detalla los activos fijos figura como ítem el concepto de fusión por absorción, aumento de capital de por el cual presentó el contrato de fusión, de su revisión concluye que no puede determinar los bienes que fueron transferidos, no pudiéndose identificar los bienes a depreciar así como tampoco su fecha de adquisición. Agregó con relación a los ítems anotados como provisiones varias, que aquella no presentó documento alguno que sustente su adquisición.

Que respecto a los activos fijos del rubro de equipos diversos e instalaciones diversas, indicó que, si bien la recurrente detalla en un cuadro las facturas y fecha de adquisición de los bienes, a fin de determinar la depreciación correspondiente, no presenta documentación sustentatoria que permita identificar cuáles son los bienes que se están depreciando y si son necesarios para la generación de renta o el mantenimiento de la fuente. Agrega que en el caso del rubro de equipos diversos en función de lo señalado por la recurrente, detectó que no se contabilizó el importe de S/ 4 486,35 como depreciación, por lo que adicionalmente a la depreciación contabilizada, dicho importe también es sujeto de reparo.

Que adicionalmente, por el rubro de instalaciones diversas precisó que hay un ítem anotado como fusión por absorción, aumento de capital por el cual la recurrente solo presenta la escritura de fusión por absorción, sin identificar los bienes a depreciar, por lo que también es materia de observación.

³ Según el "Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual" de Guillermo Cabanellas (Tomo VII, 1989, Vigésima Primera Edición, Editorial Heliasta, Buenos Aires - Argentina, página 293), la palabra utilizar significa "Aprovechar algo" en tanto que utilizarse consiste en "Emplearse con determinada finalidad, por lo que a efecto de ser deducible dicho gasto los bienes del activo fijo deben ser empleados o aprovechados para la generación de rentas gravadas".



Tribunal Fiscal

N° 04207-3-2021

Asimismo, con relación a lo señalado por la recurrente en el sentido que no presenta documentación que posea una antigüedad mayor a cinco años, señaló que de acuerdo al artículo 43 del Código Tributario, la facultad de fiscalización estará sujeta a los plazos de prescripción señalados en el mismo código en función de la obligación tributaria que, a través de ella, se pretende determinar, con prescindencia de si los hechos y situaciones que están siendo fiscalizados por incidir en la determinación de dicha obligación se produjeron en un periodo distinto al que esta corresponde.

Que asimismo, indicó que conforme el numeral 7 del artículo 87 del citado código, es una obligación del administrado el conservar los libros y registros, llevados en sistema manual, mecanizado o electrónico, así como los documentos y antecedentes de las operaciones o situaciones que constituyan hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias o que estén relacionadas con ellas, mientras el tributo no esté prescrito, por lo que reparó la depreciación cargada al gasto por el importe de S/ 170 325,73, al no estar sustentada al detalle los bienes a depreciar con documentación que acredite lo señalado en su escrito, conforme se describe en el Anexo N° 2 adjunto al presente resultado (folio 3330).

Que posteriormente, mediante el punto 1 del Requerimiento N° [redacted] y su Anexo N° 01 (folios 3305 a 3307), emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario, la Administración notificó a la recurrente las observaciones relacionadas al presente reparo y requirió que presentara sus descargos respectivos.

Que en respuesta al citado requerimiento, la recurrente presentó un escrito de 25 de octubre de 2010 (folios 3280, 3283 y 3284), en donde señaló que cumplió con presentar un análisis detallado del control de activo fijo del ejercicio 2006 por cada rubro y que ha precisado la fecha de adquisición y adjuntado el comprobante de pago hasta por una antigüedad de 5 años. Añadió que en virtud a lo dispuesto en el artículo 5 del Decreto Ley N° 25988, modificado por la Ley N° 27029, no le resulta exigible mantener documentación con una antigüedad mayor a la señalada; que el auditor no tomó en cuenta dicho descargo, limitándose a invocar el numeral 7 del artículo 87 del Código Tributario; y que omite la parte que alude al periodo de prescripción; en ese sentido, indicó que la abstención de emitir pronunciamiento por parte de la Administración constituye una vulneración al debido procedimiento y atenta contra su derecho a probar, lo que lo deja en un estado de indefensión.

Que de otra parte, manifiesta que la Administración ha rechazado liminarmente su respuesta relacionada con la minuta de fusión por absorción con [redacted], y las copias de las Facturas N° [redacted] sustentándose únicamente en que debía presentarse comprobantes de pago; que el auditor no otorgó el mérito suficiente al acto de fusión por absorción en el que se encuentra implícita la adquisición mediante dicho acto jurídico y constituye un comprobante idóneo para acreditar dicha operación; y que en una fusión no hay compraventa sino una relación de canje, por lo que aduce que el agente fiscalizador exige un imposible jurídico.

Que en el Resultado del Requerimiento N° [redacted] (folio 3301 a 3303) la Administración dejó constancia del escrito presentado por la recurrente e indicó que, si bien aquella señala que presentó un cuadro en el que indica la fecha de adquisición y adjunta comprobantes de pago hasta por una antigüedad de 5 años, dicha información fue validada en el Resultado de Requerimiento N° [redacted]. Agregó que la excepción contenida en el artículo 5 del Decreto Legislativo N° 25998, se aplica sin perjuicio de las disposiciones contenidas en el Código Tributario, el cual le faculta a exigir información con prescindencia de si los hechos y situaciones que están siendo fiscalizados, se hubieran producido en un periodo distinto al que este corresponda, conforme al criterio recogido en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 04206-1-2009; por lo que refiere que, al estar vinculada la depreciación a ejercicios no prescritos, solicitó la información que conlleva a determinar los importes contabilizados, la cual no fue presentada por la recurrente.

Que en cuanto a lo alegado por la recurrente respecto al acto de fusión indicó que, en la Resolución N° 06452-5-2009, este colegiado ha señalado que para el caso de la depreciación en la fusión de sociedades, que entre los derechos que son asumidos por el absorbente se encuentran el derecho de continuar depreciando los bienes del activo fijo en función de la vida útil que estos tenían en poder de la



Tribunal Fiscal

N° 04207-3-2021

empresa absorbida; que en atención a lo dispuesto en el artículo 354 de la Ley General de Sociedades, el artículo 34 del Código de Comercio, los incisos b) y f) del artículo 22 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, incluso en el caso de los bienes transferidos en virtud a una fusión, constituye un requisito que la depreciación se encuentre contabilizada en los libros y registros contables de la empresa absorbente, motivo por el que debería detallarse el valor depreciable de cada bien y la tasa de depreciación aplicada; y que de acuerdo con lo señalado por este colegiado en la Resolución N° 03168-5-2003, la depreciación debe estar sustentada con la documentación que evidencie su existencia; por lo que concluye que se formula reparo por depreciación cargada al gasto por el importe de S/ 170 326,00, al no haberla sustentado documentariamente, según se detalla en el Anexo N° 02 adjunto al Resultado del Requerimiento N°

Que asimismo, se aprecia que la recurrente presentó en respuesta al Requerimiento N° un escrito el 10 de noviembre de 2010, signado bajo el Expediente N° (folios 3537 a 3545), en el cual indicó que la Administración no podía basarse en resoluciones que no son de observancia obligatoria, ni que se le puede exigir documentación que no está obligado a tener por su antigüedad.

Que del Resultado del Requerimiento N° (folio 3330), se aprecia que la Administración observó la depreciación de activos fijos por el importe total de S/ 170 325,58, al considerar que la recurrente no presentó documentación alguna que sustente la depreciación de activos detallados en el Anexo N° 2 adjunto al citado requerimiento (folio 3330), tal como se detalla a continuación:

Descripción		Fecha de Adquisición	%	Valor del activo ajustado	Depreciación del año al 31/12/06	Monto del reparo
Factura N°	Proveedor					
33201 – EDIFICIOS Y OTRAS CONSTRUCCIONES						
		11/05/1998	3	2 711,69	81,35	81,35
		15/05/1998	3	932,20	27,97	27,97
		13/01/2000	3	2 878,61	86,36	86,36
			3	50 815,73	1 524,47	1 524,47
		31/12/2000	3	33 053,89	991,62	991,62
		31/12/2000	3	130 815,08	3 924,45	3 924,45
		31/12/2000	3	1 709 839,41	51 295,18	51 295,18
Total				(A)	57 931,40	57 931,40
33301 – MAQUINARIAS, EQUIPOS Y OTRAS UNID.						
		22/02/2000	10	3 636,83	363,68	363,68
		09/06/2000	10	589,48	58,95	58,95
		28/02/2001	10	970,48	97,05	97,05
		31/12/2001	10	519 909,45	51 990,95	51 990,95
		31/12/2000	10	493 247,27	49 324,73	49 324,73
Total				(B)	101 835,35	101 835,35
33601 – EQUIPOS DIVERSOS						
		21/01/1998	10	10 685,27	1 068,53	1 068,53
		02/01/1998	10	4 832,10	483,21	483,21
		04/02/1998	10	417,30	41,73	41,73
		02/09/1999	10	10 152,67	1 015,27	1 015,27
		11/05/1999	10	2 186,30	218,63	218,63
		19/05/1999	10	2 011,29	201,13	201,13
		23/04/1999	10	2 899,66	289,97	289,97
		23/04/1999	10	5 471,69	547,17	547,17
		06/10/2000	10	389,83	38,98	38,98
		01/03/1999	10	11 194,09	1 119,41	1 119,41
		06/01/1999	10	4 616,82	461,68	461,68
		01/03/2000	10	21 191,98	2 119,20	2 119,20
		01/05/2000	10	578,46	57,85	57,85
Total				(C)	7 662,75	7 662,75



Tribunal Fiscal

N° 04207-3-2021

33701 – INSTALACIONES DIVERSAS					
	06/03/1998	10	2 109,00	210,90	210,90
	11/02/2000	10	37,96	3,80	3,80
	01/05/2000	10	846,23	84,62	84,62
	02/09/1999	10	11 488,13	1 148,81	1 148,81
	26/03/1999	10	1 900,00	190,00	190,00
	31/12/2000	10	57 444,46	5 744,45	5 744,45
	Total		(D)	7 382,58	7 382,58
Total del monto observado				(A+B+C+D)	170 325,58

Que del cuadro anterior se aprecia que la Administración observó la depreciación de activos fijos contabilizados por la recurrente como edificios y otras construcciones, maquinaria, equipos y otras unidades, equipos diversos e instalaciones diversas, por los conceptos de provisiones varias, ACM, facturas (consigné el nombre del proveedor) y fusión por absorción, aumento de capital

Que cabe indicar que la Administración obtuvo la información contenida del cuadro denominado "Análisis detallado – Reparó al cálculo de la depreciación cargado al gasto del periodo enero a diciembre 2006", proporcionado por la recurrente en respuesta al Requerimiento N° (folio 2996) y ello debido a que el Registro Auxiliar de Activos Fijos Año 2006 se encontraba anotado de manera global (folios 514 a 518).

Que para efectos de sustentar la depreciación del concepto Fusión por absorción, aumento de capital la recurrente presentó la Escritura Pública de Fusión por Absorción aumento de capital y modificación de estatutos de fecha 13 de octubre de 2001 (folios 2978 a 2991), en donde consta el acuerdo celebrado con la empresa (del 17 de agosto de 2001), para efectos de fusionarse, en donde la recurrente actuó como absorbente de la citada empresa, y se precisa que esta última recibirá de la empresa absorbida su patrimonio, derechos y obligaciones a título universal y en un solo bloque conforme a ley.

Que adicionalmente, se advierte que también presentó la Escritura Pública de Aclaración de Fusión de fecha 27 de noviembre de 2001 (folios 2992 a 2995), en la que se inserta el acta de junta general de accionistas y sesión de directorio de

Que de la revisión de las citadas escrituras no se aprecia si el patrimonio transferido por la empresa a la recurrente, se encontraba conformado por activos fijos, toda vez que no existe un detalle en el que se dé cuenta de tal conformación, lo que resultaba necesario para efectos de determinar la depreciación tributaria deducible por el ejercicio 2006, pues en primer lugar debía identificarse los bienes, y en segundo lugar, sustentarse el valor que tenía antes de la fusión, es decir, cuando aún pertenecía a la sociedad absorbida, para cuyo fin resultaba necesario establecer el valor histórico, la depreciación acumulada y el saldo de vida útil tributaria de los bienes en cabeza de la referidas sociedades; en consecuencia, ante la ausencia de la documentación que acredite la adquisición de los bienes y la contabilización de su depreciación, el reparo se encuentra arreglado a ley, por lo que corresponde confirmar la apelada en este extremo.

Que en cuanto a los demás conceptos de provisiones varias, ACM y facturas (consigné el nombre del proveedor), cabe indicar que la recurrente solo presentó un cuadro que no contiene un análisis detallado de cada uno de los bienes que conformaban el activo fijo, pues en el cuadro ofrecido solo se consigna las citadas glosas, fecha de adquisición, proveedor, el importe del valor del activo y la depreciación del ejercicio, no habiendo presentado documentación que identificara el activo fijo y acreditara su adquisición y valor, pese a haber sido requerida expresamente para ello, encontrándose la Administración facultada a ello, aun en el supuesto que la documentación requerida correspondiera a periodos prescritos, según lo señalado por este Tribunal en las Resoluciones N° 00100-5-2004 y 00322-1-2004, entre otras, por lo que no fue posible su verificación, en tal sentido, al no encontrarse sustentada la depreciación, corresponde mantener el reparo y confirmar la resolución apelada en este extremo.



Tribunal Fiscal

N° 04207-3-2021

Que en cuanto al argumento de la recurrente en el sentido que la Administración no ha tomado en cuenta que el criterio según el cual el contribuyente está obligado a mantener documentación contable y tributaria más allá del plazo de prescripción de las obligaciones que se generen, se encuentra contenido en resoluciones que no constituyen jurisprudencia de observancia obligatoria, debe señalarse que su aplicación no se enerva por no haber sido recogido en una jurisprudencia de observancia obligatoria, pues en dichas resoluciones se interpretan normas que son aplicables al caso de acuerdo al criterio de este colegiado en las que se concluye que la Administración puede revisar períodos prescritos no con la finalidad de determinar la deuda de dichos períodos, sino a fin de derivar consecuencias tributarias para períodos no prescritos susceptibles de ser fiscalizados.

3. Gastos no acreditados con documentación sustentaria (Cuentas 63104, 63601, 63914, 63915, 63916, 63803, 63804, 63211 y 65940)

3.1. Cuenta 63104 – Comunicaciones

Que de los Anexos N° 2 y 4 de la Resolución de Determinación N° (folios 3575 a 3578 y 3588), la Administración formuló reparos a la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2006 por los gastos registrados en la Cuenta 63104 – Comunicaciones Nextel por S/ 5 065,00, debido a que la recurrente no presentó comprobantes de pago ni otra documentación que sustentara las provisiones cargadas al gasto, citando como base legal los incisos f) y j) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que conforme al inciso f) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta, no son deducibles para la determinación de la renta imponible de tercera categoría, las asignaciones destinadas a la constitución de reservas o provisiones cuya deducción no admite esta ley.

Que asimismo, en el inciso j) del citado artículo se contempla que no son deducibles los gastos cuya documentación sustentatoria no cumpla con los requisitos y características mínimas establecidos por el Reglamento de Comprobantes de Pago; así como tampoco serán deducibles los gastos sustentados en comprobantes de pago emitidos por contribuyentes que, a la fecha de emisión del comprobante, tenían la condición de no habidos según la publicación realizada por la administración tributaria, salvo que al 31 de diciembre del ejercicio, el contribuyente haya cumplido con levantar tal condición.

Que a través del punto 04 del Anexo N° 01 al Requerimiento N° (folio 3356), la Administración solicitó a la recurrente que presentara, entre otros, los Comprobantes Diario N° así como los documentos sustentatorios que originan dichos asientos contables.

Que en respuesta al citado requerimiento, la recurrente presentó un escrito (folio 3315), reiterando lo señalado en el escrito de 3 de junio de 2008, precisando que estas operaciones fueron extornadas (Libro Diario folio 3946) y que ofrece documentación sustentatoria consistente en la copia de una carta de en respuesta a su solicitud, en la que se consigna un reporte de los recibos emitidos durante el 2006 y un estado de la Cuenta 63104 de 1 de enero al 31 de diciembre de 2006, así como las copias de los asientos diario del registro de los Recibos N° y el Asiento Diario N° (folios 2811, 2812, 2815 y 2849 a 2851).

Que en el escrito del 3 de junio de 2008⁴ (folios 627 y 631), la recurrente indicó que los documentos provisionados por este concepto corresponden a gastos fijos mensuales como es el caso de los gastos por servicio telefónico; que cuando los recibos no llegan en su oportunidad, realiza la provisión correspondiente hasta su recepción, por lo que el mismo número aparece registrado en forma repetida; y que el referido servicio de radio lo utiliza para comunicarse entre las estaciones y con sus principales jefes, a fin de hacer más fluida la comunicación teniendo en cuenta la distancia (folio 624).

⁴ Cabe indicar que dicho escrito fue presentado por la recurrente en respuesta al Requerimiento Complementario Final N° emitido antes de la emisión del Requerimiento N°.



Tribunal Fiscal

N° 04207-3-2021

Que mediante el Resultado del Requerimiento N° (folio 3336), la Administración dio cuenta de los documentos presentados, dejando constancia que la recurrente no presentó los comprobantes de diario solicitados, y que del Estado de Cuenta de la Cuenta 63104 - Comunicaciones – se visualiza la provisión efectuada mediante Asiento N° por el importe de S/ 5 421,00, así como un abono mediante el Asiento N° por el monto de S/ 5 400,06, el cual difiere con la provisión inicial, por lo que acepta el descargo hasta por el importe revertido de S/ 20,94 (S/ 5 421,00 - S/ 5 400,06 = S/ 20,94).

Que respecto de la provisión efectuada mediante el Asiento Diario N° por S/ 5 044,39, menciona que no se presentó comprobante de pago alguno que acredite la provisión realizada, así como tampoco su reversión, por lo que mantiene el reparo por el importe de S/ 5 065,33 (S/ 20,94 + S/ 5 044,39), al no estar sustentada la provisión efectuada en el mes de julio con el comprobante de pago respectivo.

Que posteriormente, mediante el punto 1 del Requerimiento N° y su Anexo N° 01 (folios 3305 a 3307), emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario, la Administración notificó a la recurrente las observaciones relacionadas al presente reparo, y solicitó que presentara sus descargos respectivos.

Que en el Resultado del Requerimiento N° (folio 3298), se dejó constancia que la recurrente presentó un escrito de respuesta al citado requerimiento (folio 3282), señalando que adjunta una copia fotostática del Recibo N° de 31 de julio de 2006 emitido por por US\$ 1 858,49 (folio 3246); al respecto, menciona que la recurrente presentó el mencionado comprobante, el que fue contabilizado en el mes de agosto, mediante el Asiento Diario N° por lo que no sustentó la provisión efectuada mediante el Asiento Diario N° en consecuencia, mantiene el reparo por S/ 5 065,33; asimismo, anota que la recurrente presenta una copia del Recibo N° sin realizar alguna precisión al respecto (folio 3247).

Que de lo expuesto se tiene que la Administración solicitó a la recurrente que acredite documentariamente el origen de las provisiones registradas bajo los Comprobantes diario N° contabilizadas en la Cuenta 63104 -Comunicaciones Nextel, por los importes de S/ 5 421,00 y S/ 5 044,39, respectivamente (folio 2849), siendo que, para tal efecto, presentó el documento denominado "Estado de Cuenta - Anexo" de la Cuenta 63104 Comunicaciones (folio 2849), en el que se aprecia el movimiento contable de dicha cuenta durante el ejercicio 2006 (cargos y abonos), dentro de este las provisiones materia de observación y un extorno de la operación registrada en el Comprobante de Diario N° por la suma de S/ 5 400,06, lo cual fue validado por la Administración, observando respecto de dicho comprobante la suma de S/ 20,94 (S/ 5 421,00 – S/ 5 400,06).

Que por la provisión de S/ 5 044,39 realizada en el Comprobante de Diario N° no obra en el expediente documentación alguna que sustente la operación, y si bien presentó los Recibos N° (folios 3246 y 3247), de acuerdo con el citado estado de cuenta aludido en el considerando anterior, el primero corresponde a la provisión realizada en el comprobante de Diario N° que no es materia de observación, siendo que el segundo no es posible vincularlo con la provisión cuestionada pues no corresponde al importe contabilizado.

Que asimismo, se aprecia que presentó un documento denominado "Estado de Cuenta Servicios" emitido por (folio 2850), en el que se detalla los recibos girados de enero a diciembre de 2006, no apreciándose que alguno de los recibos corresponda al monto provisionado.

Que además, obra en el expediente un listado de las supuestas personas que tenían asignados los equipos los Estados de Cuenta Corriente en moneda extranjera del de los meses marzo y agosto de 2006 cuyo titular era la recurrente, en los cuales se aprecia los cargos a favor de por los importes de US\$ 1 951,00 y US\$ 1 998,49 (folios 457, 459 y 460); no obstante, dichas pruebas no acreditan el origen de las provisiones materia de reparo.



Tribunal Fiscal

N° 04207-3-2021

Que de lo expuesto y de la revisión de la documentación que obra en autos, se tiene que, contrariamente a lo señalado por la recurrente, no presentó pruebas que permitan verificar que las operaciones que originaron la contabilización de dichas provisiones registradas bajo los Comprobantes diario N°

por los importes de S/ 20,94 y S/ 5 044,39, respectivamente, pues debió haber proporcionado para acreditar su afirmación, la documentación fuente o sustentatoria del registro contable de la provisión, tales como comprobantes de pago, contratos, correspondencia, entre otra documentación que acreditara el origen de dichos conceptos, lo que no hizo, por lo que procede mantener el reparo y confirmar la apelada en este extremo.

3.2. Cuenta 63601 – Energía eléctrica

Que de los Anexos N° 2 y 4 de la Resolución de Determinación N° (folios 3412, 3416, 3427 y 3588), se aprecia que la Administración formuló reparos a la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2006 por los gastos registrados en la Cuenta 63601 – Energía eléctrica por S/ 17 042,00, debido a que la recurrente no presentó comprobantes de pago ni otra documentación que sustente las provisiones cargadas al gasto, citando como base legal el inciso f) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que del Punto 04 del Anexo N° 01 al Requerimiento N° (folios 3355 y 3356), se aprecia que la Administración solicitó a la recurrente que presente los comprobantes de pago que sustentan las provisiones cargadas al gasto detallada en el Anexo N° 4 adjunto al citado requerimiento (folio 3351), así como los Comprobantes de diario N° y los documentos que originan dichos comprobantes de diario.

Que mediante el Resultado del Requerimiento N° (folio 3334), se deja constancia el escrito presentado en respuesta por la recurrente (folio 3315), a través del cual señaló que presentó los documentos requeridos y que el caso es igual al de los teléfonos, siendo que, al respecto, la Administración indicó que la recurrente no presentó información relacionada a este punto, tampoco acreditó documentariamente la causalidad del gasto y la vinculación con la generación de rentas gravadas o el mantenimiento de la fuente, y que no por el hecho que el asiento contable se encuentra en una cuenta analítica denominada "energía eléctrica" debe asumirse que el gasto es tal; por lo que formula reparo por el monto de S/ 24 226,00, tal como se detalla en el Anexo N° 4 adjunto al citado resultado del requerimiento (folio 3325).

Que posteriormente, mediante el Requerimiento N° y su Anexo N° 01 (folios 3305 a 3307), emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario, la Administración notificó a la recurrente las observaciones relacionadas al presente reparo, y requirió que presentara sus descargos respectivos.

Que en el Resultado del Requerimiento N° (folio 3298), la Administración señaló que la recurrente sostiene que para acreditar el gasto ofrece un reporte de , donde se confirma el consumo realizado, tal como se verifica del escrito presentado en respuesta al citado requerimiento (folio 3281); asimismo, indica que aquella presentó una carta emitida por documento en el que se precisa el detalle de facturación de cinco suministros, así como el reporte de la contabilización efectuada de los consumos de luz, en el que se incluye las provisiones efectuadas y una copia fotostática de los Asientos de diario N° efectuados por la reversión de la provisión efectuada en esta cuenta (Cuenta 63601 – Energía eléctrica), por lo que acepta el descargo hasta por S/ 7 184,36.

Que con relación a las provisiones, indica que la recurrente no acreditó las provisiones efectuadas, máxime si se tiene en cuenta que en el reporte presentado figuran los recibos de luz contabilizados en la cuenta de gasto; por lo que determina que la recurrente no sustentó con documentación fehaciente la provisión efectuada, reparando el gasto para el cálculo del Impuesto a la Renta por el importe de S/ 17 042,04 (folio 3298), conforme se detalla en el cuadro siguiente:



Tribunal Fiscal

N° 04207-3-2021

N° Comp	Documento	Fec. Doc	Concepto	Importe (S/)
		28/02/2006	Prov. Documentos	1 486,00
		28/02/2006	Prov. Documentos	2 589,00
		28/02/2006	Prov. Documentos	8073,00
		28/02/2006	Prov. Documentos	1 153,00
		31/03/2006	Documentos no recepcionado	(1 290,22)
		28/02/2006	Prov. Documentos	3 525,00
		31/05/2006	Reversión	(4 479,00)
		30/06/2006	Documentos provisionados	1 424,70
		30/06/2006	Documentos recepcionados	4 347,19
		30/07/2006	Prov. Gastos	(1 415,14)
		31/08/2006	Prov. Varias	750,00
		30/12/2006	Prov. Servicios	878,51
		Total		17 042,04

- Comprobante de diario N°

Que de la documentación que obra en autos, se tiene que la Administración solicitó a la recurrente acredite documentariamente el origen de las provisiones registradas bajo los anotados comprobantes que habían sido enviadas al gasto por aquella, siendo que, para tal efecto, si bien proporcionó los Recibos N° ⁵ (folios 334, 335, 337 a 349 y 3241 a 3245), estos también habían sido provisionados en la Cuenta 63601 – Energía eléctrica mediante los Comprobantes de diario N° como gastos, respectivamente (folios 2808 a 2814), comprobantes que contienen provisiones por importes distintos al materia de reparo, no habiendo presentado documentación adicional que permita relacionarlas con estas últimas.

Que asimismo, debe indicarse que aquélla presentó copias del Libro Diario de marzo, mayo y julio (folios 3237, 3239 y 3240), en las que se aprecia abonos por los importes de S/ 1 290,22, S/ 4 479,00 y S/ 1 415,14; documentación que la Administración aceptó como descargo hasta por el importe de S/ 7 184,36, por lo que reparó la diferencia.

Que adicionalmente, se advierte que obra en el expediente copias de estados de cuenta corriente del de los meses de marzo y julio de 2006 (folios 336 y 341), de cuya revisión se aprecia cargos a favor de ; la carta emitida el 9 de octubre de 2008 por dicha empresa dirigida a la recurrente mediante la cual se remite los reportes de facturación de los Suministros N° en atención a su carta de 2 de octubre de 2008 (folios 3150 a 3155) y cuadros elaborados por la recurrente, mediante los cuales detalla el consumo de energía eléctrica en sus diversas estaciones de servicios (folios 3156 a 3158); sin embargo, estas pruebas no acreditan el origen y motivo del gasto.

Que de lo expuesto y de la revisión de la documentación que obra en autos, se tiene que, contrariamente a lo señalado por la recurrente, no presentó pruebas que permitan verificar las operaciones que originaron la contabilización de las provisiones materia de reparo, pues debió haber proporcionado para tal efecto la documentación fuente o sustentatoria del registro contable de la provisión, tales como comprobantes de pago, contratos, correspondencia, entre otra documentación que acreditara el origen de dichos conceptos, lo que no hizo, por lo que procede mantener el reparo y confirmar la apelada en este extremo.

⁵ Presentados en virtud del Requerimiento N° a fin de desvirtuar el reparo, tal como se verifica de autos y según se dejó constancia en el resultado del citado requerimiento (folios 643 y 2807 a 2815).



Tribunal Fiscal

N° 04207-3-2021

- Comprobante de diario N°

Que de autos se advierte una copia del Recibo N° _____ emitido por _____ a cargo del propietario _____ correspondiente a diciembre de 2006 por el consumo de energía del local ubicado en _____ por el importe de S/ 878,51 (folios 330 y 3149), el cual guarda correspondencia con la provisión registrada en el Asiento N° _____

Que cabe indicar que obra en el expediente el escrito de respuesta a los Requerimientos N° _____⁶, en el que la recurrente informó que una de sus sucursales y estaciones de servicios se ubica en _____ (folios 688 y 729), y que en el documento denominado "Análisis Bienes Alquilados 2006" (folio 708) figura que dicho inmueble le pertenece a _____

Que sobre el particular, debe indicarse que _____ adquirió en el 2006 diversas estaciones de servicios pertenecientes a _____⁷; siendo además que, de la revisión de la página web de _____⁸ y la Consulta RUC de dicha empresa, se corrobora que en la dirección antes mencionada se ubica una de sus estaciones de servicios y que ha sido declarada como uno de sus establecimientos anexos.

Que estando a lo expuesto, se tiene que se encuentra acreditada la provisión cargada al gasto registrada en el Comprobante de diario N° _____ en la Cuenta 63601 – Energía eléctrica por S/ 878,51, por lo que corresponde levantar el reparo y revocar la resolución apelada en este extremo.

3.3. Cuenta 63914 – Comisiones Visa – Visa Electron, Cuenta 63915 – Comisiones Tarjeta CMR y Cuenta 63916 – Comisiones Tarjeta Mastercard

Que de los Anexos N° 2 y 4 de la Resolución de Determinación N° _____ (folios 3572, 3573, 3577, 3588 y 3590), la Administración formuló reparos a la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2006 por los gastos registrados en la Cuenta 63914 – Comisiones Visa – Visa Electron por S/ 42 273,00, en la Cuenta 63915 – Comisiones Tarjeta CMR por S/ 6 958,00 y en la Cuenta 63916 – Comisiones Tarjeta Mastercard por S/ 9 115,00, debido a que la recurrente no presentó comprobantes de pago ni otra documentación que sustente las provisiones cargadas al gasto, ni tampoco acreditó la causalidad del gasto, citando como base legal el primer párrafo del artículo 37 y los incisos f) y j) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que como antecedente, se tiene que a través del punto 6 del Anexo N° 01 del Requerimiento N° _____ (folios 698 y 699), la Administración comunicó a la recurrente que de la evaluación del detalle de sus asientos contables, observa que existen asientos cuya glosa hace referencia a provisiones, documentos no recibidos y documentos que no llegaron, así como asientos por diversos gastos efectuados, por los que le solicitó, entre otros, explicar por escrito el origen de dichos asientos contables, la causalidad del gasto, adjuntando comprobantes de pago y documentación sustentatoria de los importes cargados a diversas cuentas de gasto en el ejercicio 2006, entre ellas, las Cuentas 63914 – Comisiones Visa – Visa Electron, 63915 – Comisiones Tarjeta CMR y 63916 – Comisiones Tarjeta Mastercard, cuyo detalle se encuentra en el Anexo N° 3 adjunto (folios 695 y 696).

⁶ Requerimientos emitidos en el proceso de fiscalización del Impuesto a la Renta por el ejercicio materia de grado, por el cual se emitieron valores que fueron declarado nulos por la Administración mediante la Resolución de Intendencia N° _____ anteriormente citada.

⁷ Disponible en: <http://archivo.peru21.pe/noticia/98813/espanola-repsol-ypf-compra-gasolineras-mobil-peru>; <https://www.eleconomistaamerica.pe/empresas-finanzas/noticias/27092/06/06/Petroperu-evalua-llevar-tribunales-a-Exxon-Mobil-por-venta-Repsol.html> y Fecha de Consulta: 14 de marzo de 2021.

⁸ Disponible en: <https://www.repsol.pe/es/productos-servicios/estaciones-servicio/localizador/index.cshml> Fecha de Consulta: 14 de mayo de 2021.



Tribunal Fiscal

N° 04207-3-2021

Que en respuesta al citado requerimiento (folios 685 y 688), la recurrente presentó un escrito de 2 de mayo de 2008 señalando que los documentos provisionados corresponden a gastos fijos mensuales, por ejemplo, etc. y que adjunta copia de los documentos. Además precisó que, respecto a las demás cuentas de gastos, proporciona la documentación correspondiente con la finalidad de sustentar su vinculación con la generación de renta.

Que en el punto 6 del Anexo N° 01 del Resultado del Requerimiento N° (folios 670 y 671), la Administración señala que la recurrente no presentó lo requerido, ni sustentó la causalidad del gasto, por lo que repara el importe cargado al gasto, conforme detalla en el Anexo N° 4 adjunto (folios 663 y 664).

Que mediante el Requerimiento N° (folios 653 a 655), se reiteró las observaciones efectuadas, a fin de que la recurrente presente sus descargos.

Que a través del escrito de 3 de junio de 2008 (folios 627 y 631), la recurrente indicó que entregó documentación sustentatoria del motivo del gasto y su causalidad, como los partes diarios en los que se puede apreciar los vouchers con el importe correspondiente como prueba de las transacciones realizadas día a día para el control de caja diario; agrega que las tarjetas de crédito de los clientes forman parte de la cobranza y a la vez son los medios de pago por parte de sus clientes, por consiguiente, el cobro realizado a sus clientes genera comisiones.

Que del Resultado del Requerimiento N° (folio 642), la Administración dejó constancia de lo manifestado por la recurrente el mencionado escrito y que adjuntó como sustento los documentos emitidos por los proveedores del servicio por cada venta con tarjeta de crédito, así como por el traslado del dinero.

Que de la documentación ofrecida, la Administración apreció que respecto a la Cuenta 63914, la recurrente presentó como sustento el Documento autorizado N° emitido por , que se encontraba contabilizado en la misma cuenta de gasto con los Comprobante de diario N°

Que en cuanto a la Cuenta 63915, detalla que se proporcionó el Comprobante de Pago N° por S/ 400,11 emitido por que se encontraba registrada en la misma cuenta de gasto mediante el Comprobante de diario N° y con relación a la Cuenta 63916, aquélla presentó el Comprobante de Pago N° por S/ 341,44 y comisión por S/ 97,76 emitido por , que se encuentra contabilizado en la misma cuenta de gasto con los Comprobantes de diario N° por lo que concluyó que dichos comprobantes de pago no sustentan las provisiones cargadas al gasto requeridas, por lo que formuló el reparo para efectos del Impuesto a la Renta.

Que a través del Punto 04 del Anexo N° 01 al Requerimiento N° (folio 3355), la Administración solicitó a la recurrente que presentara los comprobantes de pago y documentación adicional que sustenten las provisiones cargadas al gasto, los Comprobante de Diario N° , así como la documentación que sustente dichos comprobantes de diario.

Que mediante el Resultado del Requerimiento N° (folio 3334), se dejó constancia del escrito presentado en respuesta por la recurrente (folio 3314), indicando que si bien aquélla señaló que presentó los documentos requeridos y que las tarjetas de crédito forman parte de la cobranza y son medios de pago, dicha afirmación no es veraz, pues el hecho que se encuentre contabilizado como "comisiones" no prueba que el gasto sea tal, por lo que mantiene el reparo, conforme el detalle que se consigna en el Anexo N° 05 (folios 3317 a 3323).

Que posteriormente, mediante el Punto 1 del Requerimiento N° y su Anexo N° 01 (folios 3305 a 3307), emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario, la Administración notificó a la recurrente las observaciones relacionadas a las provisiones, y requirió que presentara sus descargos.



Tribunal Fiscal

N° 04207-3-2021

Que mediante el Resultado del Requerimiento N° (folio 3297), la Administración señala que la recurrente no expuso argumento alguno en el escrito presentado en respuesta a dicho requerimiento, tal como se verifica de autos (folios 3280 a 3285), y que tampoco presentó comprobantes de pago ni otra documentación que sustente las provisiones cargadas al gasto, por lo que mantiene el reparo.

Que en el presente caso, se tiene que, si bien, a fin de desvirtuar el reparo asociado a la Cuenta 63914 – Comisiones Visa – Visa Electron, la recurrente proporcionó el "Documento Autorizado" N° emitido por (folios 265 a 271), durante el procedimiento de fiscalización la Administración le comunicó que verificó que aquél ya se encontraba contabilizado en la misma cuenta de gasto con los Comprobante de diario N° mediante el Resultado del Requerimiento N° (folio 642); siendo que al respecto, de autos, se observa que la recurrente no expuso argumentos ni pruebas que demostraran que no se trataba de una supuesta doble deducción.

Que en cuanto a la Cuenta 63915 – Comisiones Tarjeta CMR, se advierte que la recurrente ofreció el Comprobante de Pago N° emitido por por S/ 400,11 (folio 288); así como los documentos denominados "Autorización de Pago N°" (folio 287), que contiene la liquidación de comisiones al 1 de setiembre de 2006, correspondiente al período de 26 a 31 de agosto de 2006, por el importe de S/ 400,11, que contiene las firmas y sellos del Gerente General de la recurrente y el Jefe de Administración de Cartera Financiera CMR, y "Detalle de transacciones liquidadas" (folios 272 a 286), de cuya revisión se observa que estas pruebas se encuentran asociadas al mencionado comprobante. Sin embargo, según lo indicado por la Administración en el Resultado del Requerimiento N° (folio 642), dicho comprobante de pago se encontraba registrado en la misma cuenta de gasto mediante el Comprobante de diario N° situación que no fue desvirtuada por la recurrente.

Que respecto a la Cuenta 63916 – Comisiones Tarjeta Mastercard, se observa que proporcionó el "Documento Autorizado" N° (folios 289 a 304), emitido por ; sin embargo, tal como se ha señalado precedentemente, la Administración dejó constancia que en el Resultado del Requerimiento N° (folio 642), que se encuentra contabilizado en la misma cuenta de gasto con los Comprobantes de diario N° , hecho que tampoco fue explicado por la recurrente.

Que de lo expuesto y de autos, se aprecia que, contrariamente a lo señalado por la recurrente, no presentó pruebas que permitan verificar las operaciones que originaron la contabilización de dichas provisiones, debiendo haber proporcionado la documentación fuente o sustentatoria del registro contable de la provisión, tales como comprobantes de pago, contratos, correspondencia, entre otra documentación que acreditara el origen de dichos conceptos, lo que no hizo, por lo que procede mantener el reparo y confirmar la apelada en este extremo.

3.4. Cuenta 63804 – Honorarios contables

Que de los Anexos N° 2 y 4 de la Resolución de Determinación N° (folios 3569, 3570, 3575, 3576, 3588 y 3590), la Administración formuló reparos a la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2006 por los gastos registrados en la Cuenta 63804 – Honorarios contables por S/ 118 797,00, toda vez que la recurrente no acreditó la efectiva prestación de los servicios observados, citando como base legal el primer párrafo del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que el primer párrafo del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta señala 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, siendo que, según el último párrafo del mismo artículo, para efecto de determinar que los gastos sean necesarios para producir y mantener la fuente, estos deberán ser normales para la actividad que genera la renta gravada, así como cumplir con criterios



Tribunal Fiscal

N° 04207-3-2021

tales como razonabilidad en relación con los ingresos del contribuyente, entre otros.

Que la norma citada recoge el principio de causalidad, sobre el cual este Tribunal ha señalado en las Resoluciones N° 04807-1-2006 y 16554-3-2013, entre otras, que es la relación que debe establecerse entre los gastos y la generación de renta gravada o el mantenimiento de la fuente, noción que en nuestra legislación es de carácter amplio, por lo que corresponde aplicar criterios adicionales como que los gastos sean normales para la actividad que genera la renta gravada, así como que los mismos cumplan con los criterios de razonabilidad y proporcionalidad en relación con los ingresos del contribuyente.

Que en ese sentido, a efecto de determinar si los gastos reparados por la Administración cumplen con el principio de causalidad a que se refiere el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, procede establecer en, primer lugar, si la documentación presentada por la recurrente acredita la fehaciencia de dichos gastos, para luego, a partir de ello, determinar si resultan necesarios para producir la renta gravada o mantener la fuente productora.

Que de acuerdo con el criterio de este Tribunal, recogido en las Resoluciones N° 05319-1-2007 y 13797-4-2009, entre otras, para tener derecho a la deducción de gastos no basta contar con los comprobantes de pago y probar su registro contable, sino que debe demostrarse que, en efecto, las operaciones se realizaron, para lo cual el contribuyente debe contar con pruebas razonables y suficientes que las acrediten.

Que se aprecia que en el Punto 04 del Anexo N° 01 al Requerimiento N° (folios 3355 y 3356), la Administración solicitó a la recurrente que presentara los comprobantes de pago y documentación que sustente la efectiva prestación del servicio relacionado con los honorarios contables contabilizados en la Cuenta 63804 – Servicios Honorarios Contables detallados en el Anexo N° 05 adjunto al citado requerimiento (folio 3317), su vinculación con la generación de Ingresos gravados y el mantenimiento de la fuente; asimismo, se le requiere que indique por escrito la forma de realización de los servicios, el mismo que deberá con la correspondiente sustentación.

Que en respuesta, se tiene que la recurrente presentó el escrito de 4 de octubre de 2010 (folio 3314), en el que reitera lo señalado en sus escritos 2 de mayo y 3 de junio de 2008.

Que en los escritos del 2 de mayo y 3 junio de 2008⁹ (folios 685 y 688), la recurrente señala que los desembolsos por honorarios contables pertenecen a servicios extraordinarios especiales que la empresa realiza en la toma de inventarios en los puntos de ventas, almacenes, arqueos sorpresivos, seguimientos operativos de implementación de medidas correctivas de control interno y cumplimiento de funciones y ejecución de presupuesto durante el ejercicio; asimismo, mencionó que estos trabajos son de ejecución operativa y los resultados son evaluados por la gerencias para la toma de decisiones correspondientes, y que prueba de este conjunto de trabajos extraordinarios se muestran en el incremento de ventas significativas de un período a otro, así como todos los pagos realizados por facturas que cumplen con los requisitos legales tributarios como son el pago de Impuesto General a las Ventas debidamente contabilizado en los libros contables y por consiguiente, en la determinación del Impuesto a la Renta.

Que mediante el Resultado del Requerimiento N° (folio 3331), la Administración dejó constancia de lo señalado por la recurrente e indicó que esta presentó un contrato firmado el 1 de octubre de 2006 (folios 2763 y 2764), para realizar labores en evaluación operativa de inventario físico de existencias: combustibles, gas licuado de petróleo, gas natural vehicular, minimarket, lubricantes, hostel y restaurant de ocho estaciones de servicio, labor que sería realizada desde la primera quincena de noviembre hasta la segunda quincena de diciembre.

⁹ Cabe indicar que dichos escritos fueron presentados por la recurrente en respuesta al Requerimiento N° y Requerimiento Complementario Final N° anteriores a la emisión del Requerimiento N°



Tribunal Fiscal

N° 04207-3-2021

Que asimismo, señaló que la glosa de los comprobantes de pago presentados¹⁰ no concuerda con la fecha del contrato y no explica por escrito dicha situación; agrega que, según el informe de 30 de diciembre de 2006 (folios 2697 a 2722), corresponde a labor especial de acuerdo al contrato celebrado con la empresa, en el rubro de existencias comprendido entre el 1 de enero y 31 de diciembre del 2006, se indica tres observaciones y recomendaciones, no obstante el contribuyente no presenta documentación que evidencie la efectiva prestación del servicio y que ampare lo afirmado en el citado informe, por lo tanto, mantiene el reparo por el importe de S/ 118 797,31.

Que posteriormente, mediante el Punto 01 del Requerimiento N° _____ y su Anexo N° 01 (folios 3305 a 3307), emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario, la Administración notificó a la recurrente las observaciones relacionadas al presente reparo, y requirió que presentara sus descargos.

Que en respuesta al citado requerimiento, la recurrente presentó un escrito de 25 de octubre de 2010 (folios 3280 y 3281), señalando que en el artículo primero del contrato suscrito con la _____, se expresa en forma clara que el servicio a realizar comprende a todo el ejercicio 2006 y a las ocho estaciones de servicios, siendo que en las glosas de los comprobantes de pago, se indica con precisión el avance del servicio realizado de los periodos y/o meses del ejercicio; en ese sentido, solicita se considere sustentada su posición y se levante el reparo.

Que mediante el Resultado del Requerimiento N° _____ (folios 3294 y 3295), la Administración dejó constancia de lo ofrecido por la recurrente y señaló que esta no presenta mayor información que acredite la efectiva realización del servicio, pues solo ofrece un cuadro en el que se indica _____ bajo el título Gestión de ventas 2005 vs. 2006, el cual figura en la parte inferior el nombre de _____, persona que figura en la planilla de la recurrente.

Que en cuanto al argumento de la recurrente referido a que el servicio comprende a todo el ejercicio 2006, señala que en la tercera cláusula se indica que la facturación se realizaría la primera quincena de noviembre de 2006, segunda quincena de noviembre de 2006, la primera quincena de noviembre de 2006 y segunda quincena de diciembre de 2006; por lo que no desvirtúa el hecho de que la glosa de los comprobantes no concuerda con el contrato; por lo tanto, mantiene el reparo efectuado; agrega que, este Tribunal, en la Resolución N° 916-1-2002, ha señalado que, para deducirse como gasto los servicios personales, sustentados con recibos por honorarios profesionales, debe acreditarse además la prestación de servicios y su pago.

Que asimismo, del Anexo N° 4 de la Resolución de Determinación N° _____ (folios 3569 y 3570), se aprecia que la Administración refiere, entre otros, que la recurrente presentó un informe de 30 de diciembre de 2006, en el que se indica que el servicio cuestionado corresponde a una labor especial, de acuerdo al contrato celebrado con la empresa; precisa que, en el rubro de existencias comprendido entre el 1 de enero y 31 de diciembre de 2006, se indica tres observaciones y recomendaciones; en esa línea, concluye que el contribuyente no presenta documentación que evidencia la efectiva prestación del servicio y que ampare lo afirmado en el referido informe.

Que de la documentación que obra en autos, se tiene que a fin de desvirtuar el presente reparo, la recurrente presentó un contrato de locación de servicios celebrado por la recurrente con _____ el 1 de octubre de 2006 (folios 196, 197, 2763 y 2764), de cuya revisión se aprecia que en virtud del mismo esta última se encuentra obligada a prestar su servicio consistente en la evaluación operativa de Inventario Físico de Existencias: Combustibles, Gas licuado de petróleo, gas natural vehicular, minimarket, lubricantes, hostel y restaurant de ocho estaciones de servicios del ejercicio 2006, a cambio de una contraprestación equivalente a US \$ 36 974,79, importe que se pagaría en cuatro armadas, las tres primeras en el proceso del servicio y el saldo al concluir el servicio; y se precisa que la facturación se efectuaría desde la primera quincena de noviembre de 2006 hasta la segunda quincena de diciembre de 2006. Al respecto, se debe señalar que en dicho contrato no se observa ninguna cláusula que especifique las características del servicio.

¹⁰ Folios 2731 y 2732.



Tribunal Fiscal

N° 04207-3-2021

Que obra en el expediente copia de las facturas de _____ por concepto de evaluación de Inventario Físico de Existencias de combustibles, minimarket y lubricantes con fechas 31 de marzo, 30 de junio, 30 de setiembre, 30 y 31 de diciembre de 2006, emitidas el 4 y 30 de noviembre, 15 y 30 de diciembre de 2006; así como sus respectivos comprobantes de pago contables, en los que se aprecia el medio de pago empleado para su cancelación (folios 159 a 194 y 2723 a 2762); siendo que al respecto, tal como se indicó previamente, de acuerdo a la jurisprudencia de este Tribunal, los comprobantes de pago por sí solos, ni su registro contable, resultan suficientes para acreditar la realidad de las operaciones, ni la vinculación de estos con la generación de renta gravada, máxime si se observa que los citados comprobantes fueron emitidos por servicios realizados el 31 de marzo, 30 de junio, 30 de setiembre, 30 y 31 de diciembre de 2006, fechas que no guardan correspondencia del todo con un contrato celebrado el 1 de octubre de 2006 en las cuales las prestaciones se pagaría entre noviembre y diciembre de 2006.

Que de otra parte, si bien la recurrente presentó un informe de 30 de diciembre de 2006 (folios 195, 2697 a 2722), en el que se consigna expresamente que este corresponde a una labor especial de acuerdo al contrato celebrado con la empresa, específicamente en el rubro de existencias comprendido entre el 1 de enero y el 31 de diciembre del 2006, el mismo que consiste en el servicio de evaluación operativa dividido en cuatro trimestres calendarios, que comprende los siguientes puntos: evaluación de normas y procedimientos aplicados al rubro existencias, deficiencias de controles internos, evaluación de límites permisibles de mermas de combustibles, verificación operativa de inventarios físicos en las fechas y horas programadas en cada estación de servicios y evaluación de faltantes y sobrantes de productos, así como se detallan observaciones y recomendaciones; sin embargo, no presentó documentación adicional que evidencie las diligencias y demás acciones que le permitieron elaborar el mismo, tales como las visitas que habría llevado a cabo para la verificación operativa de inventarios físicos en las fechas y horas programadas en cada estación de servicios a la que se hace referencia en dicho documento.

Que finalmente, se tiene que la recurrente alegó durante la fiscalización que como resultado de dicho trabajo se verificó el incremento de ventas significativas de un periodo a otro, y que proporcionó el documento denominado "Gestión de ventas 2005 vs. 2006" (folios 3159 a 3162), esta prueba no resulta suficiente para acreditar la realidad de las operaciones, más aún cuando únicamente contiene los importes de las ventas efectuadas en tales años y sus respectivos márgenes en las diversas estaciones de servicios, siendo además, que en la parte inferior figura el nombre de _____ Dpto, Contabilidad, persona que según la Administración se encuentra en la planilla de la recurrente.

Que de acuerdo al criterio jurisprudencial antes citado, el contrato celebrado por parte de la recurrente y la citada empresa implican el reconocimiento de las obligaciones que asumen las partes, pero no acreditan que el servicio se hubiera realizado, máxime si no se ha proporcionado documentación adicional que hubiera permitido concluir de forma razonable que el servicio se llevó a cabo.

Que si bien resulta razonable que la recurrente hubiera adquirido dicho servicio, para la realización de actividades propias de su giro de negocio, correspondía que acreditara que tales operaciones se efectuaron en la realidad con documentación suficiente que sustente su dicho.

Que estando a lo expuesto, y atendiendo a que, en el presente caso, la recurrente no ha presentado documentación que demuestre de manera fehaciente que los servicios fueron prestados, corresponde mantener el reparo y confirmar la apelada en este extremo.

3.5. Cuenta 63803 – Honorarios de operación

Que de los Anexos N° 2 y 4 de la Resolución de Determinación N° _____ (folios 3409, 3410, 3414, 3415, 3417, 3588 y 3590), se advierte que la Administración formuló reparos a la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2006 por los gastos registrados en la Cuenta 63803 – Honorarios de operación por S/ 313 497,00, toda vez que la recurrente no acreditó la efectiva prestación de los servicios, citando como base legal el primer párrafo del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta.



Tribunal Fiscal

N° 04207-3-2021

Que del punto 04 del Anexo N° 01 al Requerimiento N° (folios 3355 y 3356), se aprecia que la Administración solicitó a la recurrente que presentara los comprobantes de pago y documentación que sustente la efectiva prestación de los servicios contabilizados en la Cuenta 63803 – Honorarios de Operación detallados en el Anexo N° 5 adjunto al citado requerimiento (folios 3344 al 3349) y su vinculación con la generación de rentas gravadas o el mantenimiento de la fuente; asimismo, se le requiere que indique por escrito la forma de realización de los servicios y la documentación que lo sustente.

Que en respuesta al citado requerimiento, se tiene que la recurrente presentó escrito de 4 de octubre de 2010 (folio 3314), señalando que estas se sustentan en las necesidades temporales por incremento de ventas; agrega que los gastos se originan en la toma de servicios de personal por tareas específicas en todas las estaciones de servicios y la sede administrativa como es el caso de limpieza de oficinas, techos acrílicos, lavado de mamelucos de los griferos, visita a empresas industriales, paraderos terminales de microbuses, empresa de transportes, comercio en general, etc. con la finalidad de promover mayor volumen de ventas; y que en la práctica no justifica informes de cada uno de ellos por ser labores manuales y operativas.

Que mediante el Resultado del Requerimiento N° (folios 3331 y 3332), la Administración dejó constancia de lo señalado por la recurrente en el aludido escrito e indicó que esta ofreció como medios de pruebas los comprobantes de pago de los ítems que fueron requeridos y contratos con los proveedores. Agregó que también presentó un listado con el título "pagos realizados en efectivo los honorarios" que incluye 259 ítems, así como 245 vouchers de pago impresos y copia fotostática de 263 documentos con el nombre "comprobantes de pago".

Que añade que si bien la recurrente presenta comprobantes de pago y contratos de servicios, en los que se indica que el objeto del contrato es "contratar servicios generales con la finalidad de mantener en buenas condiciones las instalaciones de la empresa, satisfacer los servicios al cliente y al personal que labora en la empresa", no se desprende la labor realizada; en ese sentido, concluye que la recurrente no sustentó que los servicios se hayan realizado efectivamente ni que cumpla con el principio de causalidad; precisa que por el importe de S/ 59 880,17 no presenta comprobantes de pago.

Que asimismo, señaló que la recurrente presentó recibos por honorarios emitidos durante los meses de octubre, noviembre y diciembre de 2006; sin embargo, estos no fueron relacionados con los importes requeridos.

Que en relación a los pagos realizados, señala que proporcionó 245 vouchers, no obstante, estos no hacen referencia al comprobante de pago por el cual se realiza la cancelación; con relación a 263 comprobantes de pago en los cuales figura el N° de cheque, el importe pagado y firmas, advierte que en el recuadro "recibí conforme" indica en todos los casos el DNI N° y el visto bueno de Recursos Humanos; sin embargo, no se precisa el motivo por el cual solo aparece una persona como receptora de los cheques; por lo que mantiene el reparo efectuado.

Que posteriormente, mediante el Requerimiento N° y su Anexo N° 01 (folios 3305 a 3307), emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario, la Administración notificó a la recurrente las observaciones relacionadas al presente reparo, y requirió que presentara sus descargos respectivos.

Que en respuesta al citado requerimiento, la recurrente presentó un escrito de 25 de octubre de 2010 (folios 3280 y 3281), señalando que la auditora considera que la documentación ofrecida no sustenta que las labores se hayan realizado efectivamente, ni tampoco la causalidad del gasto, así como desconoce los recibos por honorarios al sostener que no fueron relacionados con los importes requeridos y exige una serie de controles; no obstante, alega que aquella no indica qué se requiere para sustentar válidamente la causalidad del gasto, vulnerándose así el debido procedimiento; en esa línea, solicita se considere sustentada su posición y se levante el reparo.



Tribunal Fiscal

N° 04207-3-2021

Que mediante el Resultado del Requerimiento N° (folios 3295 y 3296), la Administración dejó constancia de lo manifestado en el escrito de respuesta al citado requerimiento, así como de la presentación de una relación de recibos por honorarios emitidos durante los meses de octubre a diciembre de 2006 y las copias fotostáticas de estos.

Que en cuanto a lo señalado por la recurrente en el sentido que se desconocieron los recibos por honorarios bajo el argumento que no fueron relacionados con los importes requeridos, indica que esta es una afirmación incorrecta, toda vez que el reparo se sustenta en que el contribuyente no acreditó la efectiva prestación del servicio, así como en el hecho de no efectuó la relación con los importes requeridos, siendo que los asientos de provisión por los recibos por honorarios de octubre, noviembre y diciembre de 2006, se efectuaron recién al presentar la relación de tales comprobantes. Asimismo, indicó que el contribuyente solo presenta un contrato y el comprobante de pago, documentos que no acreditan la ejecución de los servicios observados.

Que respecto al alegato referido a que se exige una serie de controles, no indicando cuál se necesita, menciona que la carga de la prueba recae en el contribuyente, debiendo presentar la información sustentatoria relacionada a los controles que efectúa para verificar la realización del servicio y el cumplimiento a cabalidad de estos, a fin de realizar el pago respectivo.

Que con relación a las provisiones efectuadas por los meses de octubre, noviembre y diciembre de 2006, señala que la recurrente presenta una relación en la que detalla recibos por honorarios, cuyo total no coincide con la provisión efectuada, diferencia que no ha sido explicada por la recurrente; agrega que no presenta mayor documentación que acredite la causalidad del gasto, ni la efectiva prestación del servicio.

Que en atención a lo expuesto y el criterio recogido en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 916-1-2002, concluye que la recurrente no acreditó documentariamente la efectiva prestación de los servicios, por lo que mantiene el reparo efectuado.

Que de la documentación que obra en autos, se tiene que la recurrente presentó copias de los contratos de locación de servicios celebrados entre la recurrente y

(folios 198 a 209), siendo el objeto en cada uno de ellos, el servicio eventual de apoyo en trabajos administrativos y de ventas.

Que se observa que también proporcionó copias de contratos de locación de servicios suscritos por la recurrente y terceros en los meses de enero a diciembre de 2006 (folios 1021 a 1272, 1273 a 1399 y 1401 a 1912), a fin de que estos últimos le presten "servicios generales".

Que de otra parte, se aprecia que ofreció copia de los Recibos por Honorarios N° emitidos con la glosa trabajos gasfitería por respectivamente, el 10 de febrero de 2006 por la suma de S/ 700,00 cada uno (folios 217 y 218); así como copias de recibos por honorarios que obran a folios 1913 a 2099, 2101 a 2427, 2998 a 3032, 3048 a 3076, 3093 a 3122 y 3139 a 3148, por diversos conceptos, tales como servicios de limpieza, digitalización, lavado, mantenimiento, trabajo operativo, digitación, trámite documentario, limpieza, movilidad, traslado de mercadería, seguridad, venta, conteo de mercadería, pintura, servicio técnico, soporte técnico, Kardex, selección de mercadería, pintura, trabajo operativo, abono de caja – efectivo en estación, mantenimiento y reparación de impresoras materiales, servicios varios y servicios prestados, entre otros.

Que asimismo, la recurrente presentó un listado denominado "pagos realizados en efectivo honorarios" que incluye 259 ítems (folios 1017 a 1020), copia del Libro Diario de octubre, noviembre y diciembre de 2006 (folios 3040 a 3047, 3085 a 3092, 3131 a 3138), y documentación contable denominada "Reporte de



Tribunal Fiscal

N° 04207-3-2021

comprobante de pago" (folios 3033 a 3039, 3077 a 3084, 3123 a 3130), "vouchers de pago" impresos (folios 772 a 1016), copias de "comprobante de pago" y planilla (folios 210 a 216 y 219).

Que adicionalmente, aquélla proporcionó documentos contables denominados "comprobantes de pago", de cuya revisión se verifica lo señalado por la Administración en el Resultado del Requerimiento N° [redacted] esto es, que en tales pruebas se aprecia el número de cheque, el importe pagado y firmas, y que en el recuadro "Recibí conforme" se consigna en todos los casos el DNI N° [redacted] y el visto bueno de Recursos Humanos (folios 2428 a 2690); siendo además, que la recurrente no ha expresado las razones que motivaron que la persona a quien le pertenece dicha identificación sea quien reciba los cheques.

Que al respecto, debe indicarse que, de acuerdo a la jurisprudencia de este Tribunal, los comprobantes de pago por sí solos, ni su registro contable, resultan suficientes para acreditar la realidad de las operaciones, ni la vinculación de estos con la generación de renta gravada.

Que ahora bien, de acuerdo al criterio jurisprudencial antes citado, el contrato celebrado por parte de la recurrente y los locadores implican el reconocimiento de las obligaciones que asumen las partes, pero no acreditan que el servicio se hubiera prestado, máxime si no se ha proporcionado documentación adicional que hubiera permitido concluir de forma razonable que el servicio se llevó a cabo.

Que si bien resulta razonable que la recurrente hubiera adquirido dichos servicios, para la realización de actividades propias de su giro de negocio, correspondía que acreditara que tales operaciones se efectuaron en la realidad con documentación suficiente que demostrara la prestación de los servicios pactados.

Que estando a lo expuesto, y atendiendo a que la recurrente no presentó documentación que demuestre de manera fehaciente que los servicios fueron prestados, corresponde mantener el reparo y confirmar la apelada en este extremo.

3.6. Cuenta 63211 – Abogados

Que de los Anexos N° 2 y 4 de la Resolución de Determinación N° [redacted] (folios 3573, 3574, 3577, 3578 y 3588), la Administración formuló reparos a la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2006 por los gastos registrados en la Cuenta 63211 – Abogados por S/ 91 742,00, toda vez que la recurrente no acreditó la efectiva prestación de los servicios observados, citando como base legal el primer párrafo del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que mediante el punto 04 del Anexo N° 01 al Requerimiento N° [redacted] (folio 3356), la Administración solicitó a la recurrente que presentara la documentación adicional al comprobante de pago que acredite la efectiva prestación del servicio de los gastos contabilizados en la Cuenta 63211 – Abogados y su vinculación con la generación de rentas gravadas o el mantenimiento de la fuente, cuyo detalle se encuentra en el Anexo N° 4 adjunto al citado requerimiento (folio 3351).

Que mediante escrito de 4 de octubre de 2010 (folio 3315), la recurrente señaló en respuesta al citado requerimiento, que ofrece la documentación requerida tales como los recibos por honorarios y sus vouchers de pago respectivos; y que tal gasto corresponde a la asesoría legal que la empresa recibe de los profesionales de turno, de acuerdo a la especialidad del proceso judicial que se requiere e indica que adjunta el Informe del Expediente N° [redacted] del 49° Juzgado Civil de Lima / [redacted] del caso

Que mediante el Resultado del Requerimiento N° [redacted] (folios 3335 y 3336), la Administración indicó que lo señalado por la recurrente fue general, no realizó precisiones respecto al gasto observado; respecto al proveedor [redacted] señala que presentó un informe de 1 de octubre de 2008 firmado por este, detallando las labores realizadas y el Comprobante N° [redacted] en



Tribunal Fiscal

N° 04207-3-2021

cuya glosa se indica "Bono de éxito por cierre de contrato de distribución y transacción con ."; en esa línea, indica que el contribuyente no presenta documentación a fin de acreditar el servicio recibido.

Que en cuanto al proveedor , refiere que aquella presentó un informe emitido por este y los comprobantes de pago, en cuya glosa se indican servicios prestados en patrocinio de la defensa de en la Corte Superior, generada de acuerdo con los numerales 3.2.1. y 3.2.2. del contrato, suscrito el 12 de octubre de 2005; por lo que concluye que la recurrente no ha presentado mayor documentación que acredite la prestación del servicio ni que se encuentra vinculada con la generación de rentas o el mantenimiento de la fuente; y agrega que no puede asumirse que el aludido informe se encuentre vinculado a las facturas emitidas por el proveedor, más aún cuando en este se señala que no intervinieron; por lo que mantiene el reparo por el importe de S/ 91 742,08.

Que posteriormente, mediante el Punto 01 del Requerimiento N° y su Anexo N° 01 (folios 3305 a 3307), emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario, la Administración notificó a la recurrente las observaciones relacionadas al presente reparo, y requirió que presentara sus descargos respectivos.

Que en respuesta al citado requerimiento, la recurrente presentó un escrito de 25 de octubre de 2010 (folios 3280 y 3281), en el que manifiesta que por los servicios de adjunta copias del contrato de distribución celebrado con al contrato de 26 de setiembre de 2005, Registro de Ventas y la Factura N° y que la razón social actual de la citada empresa es , tal como se puede apreciar en la copia de la información histórica del RUC.

Que respecto al proveedor mencionó que los servicios se prestaron a la empresa y a en su calidad de Director Ejecutivo, de modo que la causalidad está acreditada, no pudiendo desconocerse ese gasto por una apreciación muy particular del agente fiscalizador, que niega la condición de funcionario para asignarle solo la condición de accionista, tal como se demuestra en las copias de las cédulas de notificación judicial adjunta.

Que mediante el Resultado del Requerimiento N° (folio 3299), la Administración deja constancia de lo manifestado en el escrito presentado por la recurrente y precisa respecto del proveedor que aquella solo se limita a señalar que la anterior razón Social de fue y presenta copia fotostática del contrato, Registro de Ventas y factura; de cuya revisión, indica que no se desprende la labor realizada y cuál fue el motivo que genera el bono de éxito al que se hace referencia en el comprobante de pago, por lo que al no acreditar el servicio recibido y con ello la causalidad del gasto, mantiene el reparo por el importe de S/ 78 401,08.

Que en relación al proveedor señala que la recurrente presentó una copia de la Resolución N° y otros documentos oficiales del Poder Judicial de los años 2007 y 2008; anota que de la documentación presentada, aprecia que el procesado es por delito contra el patrimonio en agravio de el mismo que fue notificado a documentos que corresponden al año 2008; agrega que también presentó una copia de Resolución N° 751-2008 en juicio cuyo demandante es y el

Que en ese sentido, concluye que si bien la recurrente presenta información, de la misma no se desprende que los servicios fueron prestados por , ya que no presenta documentación en la cual se verifique la participación del proveedor en dichos procesos judiciales; indica que tampoco exhibe el contrato indicado en la glosa de los comprobantes de pago; anota que inclusive la información presentada está relacionada a y no a tal como lo señala la glosa de los comprobantes; por lo que al no acreditar el servicio recibido y con ello la causalidad del gasto, mantiene el reparo por el importe de S/ 13 341,00.



Tribunal Fiscal

N° 04207-3-2021

Que de los actuados, se aprecia que, en cuanto al reparo al gasto por los servicios prestados por el proveedor _____, la recurrente indica que es indiscutible que cumplen con el principio de causalidad y precisa de que si hubo un error en la glosa de los comprobantes de pago, debe primar la primacía de la realidad para establecer la efectiva realización del servicio mediante la verificación de los medios probatorios; mientras que en relación con el proveedor _____, alegó que los servicios le fueron prestado a ella y a _____ en su calidad de Director Ejecutivo.

Que de autos se advierte que en relación al servicio prestado por _____, la recurrente ha ofrecido una copia del Recibo de Honorarios Profesionales N° _____ de 9 de enero de 2006 por concepto de "Bono de éxito por cierre de contrato de distribución y transacción con _____" (folios 448, 2832 y 2043), siendo que al respecto, debe indicarse que, de acuerdo a la jurisprudencia de este Tribunal, los comprobantes de pago por sí solos no resultan suficientes para acreditar la realidad de las operaciones, ni la vinculación de estos con la generación de renta gravada.

Que asimismo, proporcionó un escrito dirigido a la recurrente por parte de _____ de 1 de octubre de 2008 (folios 2833 y 2834), señalando que en respuesta a su requerimiento de información sobre el servicio que generó la emisión del recibo por honorarios antes citado, informa que brindó asesoría legal en la negociación de los contratos entre la recurrente y _____ los cuales se prestaron los primeros meses de 2006 y concluyeron con la suscripción de los referidos contratos; detalló que el servicio consistió en la revisión de los proyectos de contratos proporcionados por la empresa en mención, la modificación de los términos a fin de que se ajusten a los intereses comerciales de la recurrente y la asistencia a múltiples reuniones en las que se gestionó los términos contractuales finales; añade que el honorario fue pactado por las partes sobre la base de los beneficios económicos que se obtuvieron por su participación y se efectuó en función al éxito de la negociación y cierre de los respectivos contratos.

Que de autos se advierte la copia del contrato de distribución suscrito entre la recurrente y _____ de 26 de setiembre de 2005 (folios 3169 a 3209), mediante el cual esta última se obliga a suministrar productos que se detallan en un anexo adjunto, para la comercialización de la recurrente en sus estaciones de servicios, y el Addendum al citado contrato de 26 de setiembre de 2005 (folios 3166 a 3168), mediante el cual se dejó constancia de que _____ modificó su denominación social a _____ conforme se verifica del reporte Consulta RUC – Histórico de denominación social de dicha entidad (folio 3163); así como se indica también que _____ realizó la entrega de un cheque por US\$ 260 000,00 más IGTV, a fin de cancelar el bono por derecho de exclusividad a favor de la recurrente, en virtud de lo dispuesto en la Cláusula Vigésimo Séptima del contrato, y que esta última manifiesta su conformidad.

Que adicionalmente, se observa una copia de la Factura N° _____ emitida el de 6 de enero de 2006 por la recurrente a cargo de _____ por concepto de bono por derecho de exclusividad por US\$ 260 000,00, más IGTV y su registro contable de enero de 2006 (folios 3164 y 3165).

Que de lo expuesto, se tiene que si bien la recurrente afirma que las pruebas presentadas sustentan que la asesoría legal permitió que se lograra la firma del contrato de distribución que suscribió con _____, de la documentación ofrecida sólo se encuentra acreditada la celebración del referido contrato de distribución mas no la intervención del citado proveedor en su negociación ni las demás actividades que habría realizado, según lo indicado en el escrito de 1 de octubre de 2008, teniendo en cuenta que, la recurrente se ha limitado a ofrecer un comprobante de pago y el mencionado escrito, pese a que le fue requerido documentación adicional que acreditara las actividades realizadas por dicho proveedor, por lo que el presente reparo se encuentra arreglado a ley, correspondiendo confirmar la apelada en este extremo.



Tribunal Fiscal

N° 04207-3-2021

Que al respecto, se tiene que la recurrente ofreció las Facturas N° emitidas por el citado proveedor, en cuyas glosas se hace referencia a la defensa legal brindada a ante la Corte Superior, en virtud al contrato suscrito el 12 de octubre de 2005 y sus respectivos vouchers contables que detallan el medio de pago utilizado, siendo que al respecto, tal como se indicó previamente, de acuerdo a la jurisprudencia de este Tribunal, los comprobantes de pago por sí solos, ni su registro contable, resultan suficientes para acreditar la realidad de las operaciones.

Que de la revisión del Informe N° emitido por de 7 de agosto de 2006 (folios 2847 y 2848), se aprecia que en este se consignó como asunto "Informe sobre los casos de y su contenido versa sobre un proceso de amparo signado bajo el Expediente N° iniciado por la recurrente (demandante) contra (demandado), debe indicarse que en este documento el mencionado estudio expresa sus comentarios sobre el estado del proceso judicial al haberse emitido una resolución por parte de la Segunda Sala Civil sobre el caso.

Que de otra parte, se advierte una copia de la Resolución N° por la Sexta Sala Penal con Reos Libres de la Corte Superior de Justicia de Lima (folios 393 a 403 y 3226 a 3236), recaída sobre el Expediente N° que resuelve el recurso de apelación interpuesto por y la recurrente, contra la sentencia de 14 de diciembre de 2006, el extremo que absuelve a presuntos autores y cómplices por el delito de estafa en agravio de ambas, su respectiva cédula de notificación judicial dirigida a la recurrente, y otros actuados del mismo proceso (folios 3216 a 3225).

Que obra también en autos, una copia de la resolución emitida el por la Cuarta Sala Civil de la Corte Superior de Justicia de Lima, recaída en el Expediente N° que resuelve la impugnación presentada por la recurrente, contra la Resolución , que declaró fundada en parte la contradicción y fundada en parte la demanda incoada; y en consecuencia, ordenó que la ejecutada cumpla con el pago de suma de dinero, y respectiva cedula de notificación judicial dirigida a la recurrente (folios 3210 a 3215).

Que asimismo, se observa que presentó una copia incompleta de un escrito mediante el cual se solicita la formalización de denuncia de un acto ilícito en agravio de la recurrente, firmado por Reg. CAL N° (folios 379 a 383); copia de actuados del proceso seguido bajo el Expediente N° que versa sobre la ejecución de garantías reales (folios 389 a 392) y una copia de Resolución cuya materia es la ejecución de un acta de conciliación, procesos donde la recurrente interviene como adjudicatario de un inmueble; y, una carta emitida por mediante la cual le comunica a la recurrente que en el estado de cuenta de 30 de setiembre de 2007 se reporta un saldo deudor (folios 2845 y 2846).

Que si bien se aprecia que las resoluciones, escrito y actuaciones procesales presentados no se pueden relacionar directamente con los comprobantes de pago que aluden al patrocinio del proveedor a favor de ¹¹, la recurrente presentó el Informe N° emitido por en la cual se da cuenta de servicios prestados a favor de la recurrente que consistía en el seguimiento de un proceso de amparo en el cual la recurrente era la demandante, por lo que al observarse indicios de la prestación de servicios prestado por el citado proveedor; y considerando además que la Administración no efectuó una adecuada actuación probatoria a fin de acreditar sus afirmaciones, corresponde levantar el reparo a la Cuenta 63211 – Abogados en el extremo de las Facturas N° y revocar la apelada en este extremo.

¹¹ Según el Comprobante de Información Registrada (folio 3568), dicha persona era socio y director de la recurrente durante el período fiscalizado.



Tribunal Fiscal

N° 04207-3-2021

3.7. Cuenta 65940 – Varios

Que de los Anexos N° 2 y 4 de la Resolución de Determinación N° (folios 3571, 3572, 3576, 3577 y 3588), la Administración formuló reparos a la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2006 por los gastos registrados en la Cuenta 65940 – Varios por la suma total de S/ 9 612,00, citando como base legal el primer párrafo del artículo 37 y los incisos d) y f) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que el inciso d) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta, aplicable al caso de autos, establece 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 mediante el punto 04 del Anexo N° 01 al Requerimiento N° y su Anexo N° 4 (folios 3350 y 3356), la Administración solicitó a la recurrente que presente comprobantes de pago y documentación que sustente el motivo del gasto y la vinculación con la generación de rentas gravadas o el mantenimiento de la fuente, tal como se muestra a continuación:

Mes	N° Comp	Documento	Fec. Doc	Concepto	Debe
12			21/11/2006		1 002,00
12			22/12/2006		2 025,00
12			29/12/2006		800,00
12			29/12/2006		1 000,00
12			29/12/2006		1 200,00
02			24/02/2006		2 241,61
04			29/04/2006		1 343,70

Que mediante escrito de 4 de octubre de 2010 (folio 3314), la recurrente reitera lo señalado en su escrito de 3 de junio de 2008.

Que en el escrito del 3 de junio de 2008¹² (folios 627 y 631), la recurrente sostiene que ofreció la documentación requerida tales como facturas y los vouchers de los pagos respectivos, así como que los desembolsos no se sustentan mediante informes de terceros; sin embargo, la Administración efectuó el reparo por no sustentar la causalidad del gasto por la suma de S/ 9 612,31.

Que mediante el Resultado del Requerimiento N° (folios 3332 y 3333), la Administración dejó constancia que la recurrente presentó facturas emitidas por la
| y copia fotostática del Libro Diario Sub diario: 13 Bancos ingresos.

Que añade que, de la verificación efectuada, observa que los comprobantes de pago presentados fueron emitidos por la venta de bienes y servicios, en consecuencia, considera que no se trata de una donación, de acuerdo con el inciso x) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, por lo que, al no existir una vinculación con la generación de rentas gravadas o el mantenimiento de la fuente, se trata de un acto de liberalidad por parte de la recurrente.

Que agrega que en el acta de recepción de donación emitida el 29 de diciembre de 2006 por se indica que mediante Resolución Ministerial N° 747-2008-EF/15 se le calificó como entidad perceptora de donaciones, hecho que determina que el acta de recepción de donación fue emitida con posterioridad a la emisión de la Resolución Ministerial, la cual ocurrió en el 2008; asimismo, de la copia fotostática del Libro Diario Sub Diario: 13 Bancos ingresos, señala que el mismo no guarda relación con lo requerido; por lo que concluye que la recurrente no presentó otra documentación al margen del comprobante de pago para acreditar la causalidad del gasto; en consecuencia, mantiene el reparo.

¹² Cabe indicar que dicho escrito fue presentado por la recurrente en respuesta al Requerimiento Complementario Final N° emitido por un proceso de fiscalización por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2006 (mismo tributo y periodo que es materia de grados en la presente instancia), por el cual se emitieron valores que fueron declarados nulos por la Resolución de Intendencia N° (folios 3382 a 3398).



Tribunal Fiscal

N° 04207-3-2021

Que en cuanto a los Asientos N° _____ indica que la recurrente no presenta comprobantes de pago ni tampoco documentación adicional que acredite la causalidad del gasto; por consiguiente, mantiene el reparo.

Que posteriormente, mediante el Requerimiento N° _____ y su Anexo N° 01 (folios 3305 a 3307), emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario, la Administración notificó a la recurrente las observaciones relacionadas al presente reparo, y requirió que presentara sus descargos respectivos.

Que en respuesta al citado requerimiento, la recurrente presentó un escrito de 25 de octubre de 2010 (folios 3280 y 3281), en el que señaló que la Administración supone que no se trata de una donación, debido a que se asume que en este caso se han adquirido bienes y servicios que no tienen vinculación con la generación de ingresos o mantenimiento de la fuente, constituyendo un acto de liberalidad. Añadió que existe una confusión en la calificación, toda vez que la donación a una entidad autorizada para recibir donaciones no constituye un acto de liberalidad; y anota que el desconocimiento de la deducción no tiene sustento teniendo en cuenta que se ha comprobado fehacientemente que sí se realizó la donación.

Que mediante el Resultado del Requerimiento N° _____ (folios 3296 y 3297), la Administración dejó constancia del escrito presentado por la recurrente, que proporcionó una copia de acta de recepción de donación emitida por _____ y que de la verificación efectuada a la información presentada como respuesta al Requerimiento N° _____ advirtió que se encontraba ante una operación de compra y venta de bienes y servicios, y no frente a la figura de la donación, puesto que la recurrente recibió a cambio bienes y servicios.

Que añade que la recurrente presentó un acta de recepción de donación por el importe de S/ 6 025,00, no obstante, considera que dicho documento no acredita la vinculación con la generación de rentas gravadas o el mantenimiento de la fuente, sino que constituye un acto de liberalidad; por tanto, al no acreditar la causalidad del gasto, mantiene el reparo.

Que respecto a los Asientos N° _____, señala que la recurrente no expone alegatos al respecto en el escrito presentado ni tampoco documentación sustentatoria que acredite la causalidad del gasto, por lo que mantiene el reparo.

- Comprobantes de diario N°

Que en el Anexo N° 4 del valor impugnado (folios 3571 y 3572) la Administración precisa que requirió a la recurrente presentar comprobantes de pago y documentación que sustente el motivo del gasto, su vinculación con la generación de renta y mantenimiento de la fuente, y que en atención a lo solicitado, la recurrente presentó copias de las facturas emitidas por la _____

agrega que de la verificación efectuada, determinó que tales comprobantes fueron emitidos por la venta de bienes y servicios; siendo que, en respuesta a ello, la recurrente alegó que existe confusión en la calificación, pues la donación a una entidad autorizada para recibir donaciones no constituye un acto de liberalidad.

Que al respecto, la Administración señala que de acuerdo a la Real Academia Española, en el diccionario de la lengua española, la donación consiste en "Liberalidad de alguien que transmite gratuitamente algo que le pertenece a favor de otra que lo acepta", por tanto en este caso no se tiene la figura de donación, por el contrario, se está frente a una operación de compra y venta de bienes y servicios, puesto que se recibió a cambio estos. Añade que la recurrente presentó un acta de recepción de donación, documento que no acredita la vinculación con la generación de ingresos o mantenimiento de la fuente, de los bienes adquiridos, constituyendo un acto de liberalidad por parte de la recurrente; por tanto, al no acreditar la causalidad del gasto y la vinculación con la generación de ingresos gravados, mantiene el reparo para el cálculo del Impuesto a la renta por el importe de S/ 6 027,00 (folio 3324).



Tribunal Fiscal

N° 04207-3-2021

Que el inciso x) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, antes de su modificación por el Decreto Legislativo N° 1112, señalaba que los gastos por concepto de donaciones otorgados en favor de entidades y dependencias del Sector Público Nacional, excepto empresas, y a entidades sin fines de lucro cuyo objeto social comprenda uno o varios de los siguientes fines: (i) beneficencia; (ii) asistencia o bienestar social; (iii) educación; (iv) culturales; (v) científicas; (vi) artísticas; (vii) literarias; (viii) deportivas; (ix) salud; (x) patrimonio histórico cultural indígena; y otras de fines semejantes; siempre que dichas entidades y dependencias cuenten con la calificación previa por parte del Ministerio de Economía y Finanzas mediante Resolución Ministerial, y que la deducción no podrá exceder del 10% de la renta neta de tercera categoría, luego de efectuada la compensación de pérdidas a que se refiere el artículo 50.

Que al respecto, debe anotarse que de la documentación ofrecida por la recurrente, se aprecia, entre otros, las Facturas N° (folios 236, 238 a 241 y 2771 a 2775), emitidas por la por concepto de 501 tarjetas navideñas, 450 pelotas Viniball, 16 tarjetas cena fin de año, 1000 rifas mototaxi y 24 tarjetas cena pro implementación biblioteca en Pampas grande.

Que asimismo, se observa una copia del Acta de Recepción de Donación de 29 de diciembre de 2006 (folios 248 y 2776), emitida por la citada asociación, en la que se consigna que la recurrente ha donado libre y voluntariamente el importe de S/ 6 025,00 por la adquisición de 40 tarjetas cena Fin de Año Pro-Fondos, 1000 rifas, 501 tarjetas navideñas y 450 pelotas y se indica que dicha donación colaborará con el financiamiento de las actividades culturales, educativas y de salud del proyecto piloto "Biblioteca Rural Infantil" del distrito Pampas Grande – Huaraz – Ancash.

Que del análisis de las facturas cuya provisión fue observada y del Acta de Recepción de Donación de 29 de diciembre de 2006, se aprecia que la recurrente efectuó el pago del importe de S/ 6 025,00 por la adquisición de 40 tarjetas cena Fin de Año Pro-Fondos, 1000 rifas, 501 tarjetas navideñas y 450 pelotas por lo que tales gastos no constituyen una donación regulada por el inciso x) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, y en ese sentido el reparo se encuentra arreglado a ley, correspondiendo mantenerlo y confirmar la apelada en dicho extremo.

- Comprobantes de diario N°

Que en el Anexo N° 4 del valor impugnado (folios 3571 y 3572), la Administración señala que por los Asientos N° el contribuyente no expone argumentos en su escrito ni presenta documentación sustentatoria que acredite la causalidad del gasto, por lo que mantiene el reparo para el cálculo del Impuesto a la Renta por el monto de S/ 3 585,31 (folio 3324).

Que de los actuados se aprecia que, respecto a las provisiones registradas en los Comprobantes de diario N° durante la fiscalización la recurrente no presentó documentación que permita verificar que las operaciones que originaron la contabilización de dichas provisiones, pues debió haber proporcionado para tal efecto la documentación fuente o sustentatoria del registro contable de la provisión, tales como comprobantes de pago, contratos, correspondencia, entre otra documentación que acreditara el origen de dichos conceptos, lo que no hizo, por lo que el reparo en este extremo se encuentra conforme a ley, correspondiendo mantenerlo y confirmar la apelada en dicho extremo.

Que considerando lo expuesto, habiéndose levantado los reparos por intereses por préstamos efectuados a un accionista y por los gastos registrados en la Cuenta 63601 – Energía eléctrica con relación al Comprobante de Diario N° y la Cuenta 63211 – Abogados respecto de las Facturas N° corresponde que la Administración proceda a reliquidar la resolución de determinación impugnada.

Que en atención a lo expuesto, se concluye que no se advierte la vulneración de sus derechos a la prueba y defensa como alega la recurrente, ni del principio de primacía de la realidad, invocados por la recurrente, pues como se ha indicado durante el procedimiento de fiscalización y en la etapa de la reclamación, la Administración evaluó las pruebas presentadas, siendo que el hecho que la recurrente no



Tribunal Fiscal

N° 04207-3-2021

comparta la conclusiones de la Administración no significa una vulneración de los derechos y principio invocados.

Resolución de Multa N°

Que el numeral 1 del artículo 178 del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, modificado por Decreto Legislativo N° 953, aplicable al caso de autos, señala que constituye infracción no incluir en las declaraciones ingresos y/o remuneraciones y/o retribuciones y/o rentas y/o patrimonio y/o actos gravados y/o tributos retenidos o percibidos, y/o aplicar tasas o porcentajes o coeficientes distintos a los que les corresponde en la determinación de los pagos a cuenta o anticipos, o declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias en las declaraciones, que influyan en la determinación de la obligación tributaria; y/o que generen aumentos indebidos de saldos o pérdidas tributarias o créditos a favor del deudor tributario y/o que generen la obtención indebida de notas de crédito negociables u otros valores similares.

Que según el criterio adoptado por este Tribunal en las Resoluciones N° 13829-3-2009 y 12224-4-2011, entre otras, para efecto de la comisión de la precitada infracción debe existir el acto formal mediante el cual se modifique la determinación efectuada por el contribuyente, ya sea mediante la presentación de una declaración rectificatoria o la emisión de una resolución de determinación.

Que la Resolución de Multa N° (folios 3591 y 3592) fue girada por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario¹³, sanción que se sustenta en los reparos efectuados al Impuesto a la Renta del ejercicio 2006, contenidos en la Resolución de Determinación N°

y toda vez que en la presente resolución se han levantado los reparos por intereses por préstamos efectuados a accionista y por los gastos registrados en la Cuenta 63601 – Energía eléctrica con relación al Comprobante de Diario N° y la Cuenta 63211 – Abogados respecto de las Facturas N° así como se han mantenido los demás reparos, por lo que se ha dispuesto que se rellquide el citado valor, corresponde resolver en igual sentido, debiendo revocarse la resolución apelada en este extremo a efecto que la Administración proceda de igual forma respecto a la resolución de multa impugnada.

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

RESUELVE:

REVOCAR la Resolución de Intendencia N° de 25 de abril de 2011, en el extremo referido a los reparos por intereses por préstamos efectuados a un accionista y por los gastos registrados en la Cuenta 63601 – Energía eléctrica con relación al Comprobante de Diario N° y la Cuenta 63211 – Abogados respecto de las Facturas N° y la multa vinculada, debiendo la Administración proceder conforme con lo señalado en la presente resolución, y **CONFIRMARLA** en lo demás que contiene.

Regístrese, comuníquese y remítase a la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria, para sus efectos.

GUARNÍZ CABELL
VOCAL PRESIDENTE

TOLEDO SAGÁSTEGUI
VOCAL

HUERTA LLANOS
VOCAL

Farfán Castillo
Secretaria Relatora
HLL/FC/MR/ra

NOTA: Documento firmado digitalmente

¹³ Modificado en virtud del artículo 108 del Código Tributario mediante la Resolución de Intendencia N° de 20 de enero de 2011 (folio 3623).