

EXPEDIENTE N° : 3568-99
INTERESADO :
ASUNTO : Impuesto a la Renta
PROCEDENCIA : La Libertad
FECHA : Lima, 19 de octubre de 2001

Vista la apelación interpuesta por **S.A.** contra la Resolución de Intendencia N° 065402419/SUNAT de 31 de agosto de 1999, emitida por la Intendencia Regional La Libertad de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria, que declaró improcedente el recurso de reclamación presentado contra la Resolución de Determinación N° 062302424, emitida por Impuesto a la Renta del ejercicio 1996;

CONSIDERANDO:

Que se desprende de autos que la recurrente consignó una pérdida tributaria de S/. 6'019,826.00 en su declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 1996, sobre la cual la Administración efectuó reparos por provisión de Seguros TCN-CMD, gastos deducidos en 1996 pertenecientes a 1997, Impuesto a la Renta de quinta categoría de la gerencia asumido como gasto, gastos diversos sin documentación sustentatoria y provisión por desvalorización de materia prima de trigo, por un total de S/. 955,953.00, determinando que en el ejercicio 1996 la pérdida tributaria ascendía en realidad a S/. 5'063,873.00;

Que la recurrente impugnó parcialmente los reparos efectuados, sosteniendo que la pérdida tributaria debía ascender a S/. 5'887,899.00, pues estaba en desacuerdo con los reparos a "gastos deducidos en 1996 pertenecientes al ejercicio 1997" que ascendían a S/. 824,026.00, los cuales comprenden gastos por intereses financieros originados en pagarés a corto y largo plazo, honorarios de auditoría externa del ejercicio 1996 y servicios de agua, energía eléctrica, teléfono y alquileres de diciembre de 1996, desprendiéndose de autos que la Administración no discute la fehaciencia de los mismos sino sólo la oportunidad de su deducción;

Que en esta instancia debe determinarse si los gastos contraídos y no pagados a la fecha del balance, pero respecto de los cuáles aún no se han emitido los comprobantes de pago respectivos, requieren estar sustentados con dichos documentos al amparo del inciso j) del artículo 44° de la Ley del Impuesto a la Renta aprobada por Decreto Legislativo N° 774, para efectos de ser deducibles en el ejercicio;

Que de acuerdo con lo establecido en el inciso a) del artículo 57° de la Ley del Impuesto a la Renta, las rentas de tercera categoría se consideran producidas en el ejercicio comercial en que se devenguen, criterio de aplicación analógica para la imputación de gastos por expresa indicación de dicha norma;

Que en este orden de ideas, debe definirse qué se debe entender por "devengado" dado que las normas tributarias no lo han previsto, y de ello depende establecer la oportunidad en que deben imputarse los gastos a un ejercicio determinado;

Que la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) N° 1, reestructurada en el ejercicio 1994, referida a la Revelación de Políticas Contables, señalaba que una empresa debe preparar sus estados financieros, entre otros, sobre la base contable del devengado, precisándose que de acuerdo con este criterio, los ingresos y los costos y gastos se reconocen cuando se ganan o se incurren y no cuando se cobran o se pagan, mostrándose en los libros contables y expresándose en los estados financieros a los cuales corresponden;

Que según Reig, citado por García Mullin en su obra "Manual del Impuesto a la Renta", el concepto de devengado requiere que se hayan producido los hechos sustanciales generadores

...///

de rédito o gasto y que el derecho de ingreso o compromiso no esté sujeto a condición que pueda hacerlo inexistente, no requiriendo actual exigibilidad o determinación o fijación en término preciso para el pago, pudiendo inclusive ser una obligación a plazo y de monto no determinado;

Que para el propio García Mullin, tratándose de gastos, el principio de lo devengado se aplica considerándoseles deducibles cuando nace la obligación de pagarlos, aunque no se hayan pagado, ni sean exigibles, de lo que se desprende que el hecho sustancial generador del gasto se origina al momento en que la empresa adquiere la obligación de pagar, aun cuando a esa fecha no haya existido el pago efectivo;

Que en 1997, la NIC N° 1 fue modificada en el extremo referido a la Presentación de los Estados Financieros, a fin de introducir un nuevo elemento para efectos de la aplicación del concepto de devengado, que es la "asociación", según el cual es indispensable vincular directamente el ingreso que aparece en el estado de resultados con todos los gastos en los cuales se incurre en la generación de ese ingreso, por existir una relación de causa y efecto entre los ingresos y los gastos, modificación que debe ser tomada en cuenta para efectos del análisis de este expediente por tratarse, simplemente, de la incorporación de un criterio que aún cuando en el periodo acotado no estaba expresamente recogido a nivel de las NIC, sí estaba reconocido a nivel doctrinal ("Principio de correlación entre la imputación de réditos o ingresos y gastos");

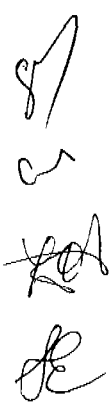
Que de acuerdo a su naturaleza y conforme se regula en nuestra legislación, el Impuesto a la Renta aplicable a empresas debe recaer sobre las ganancias efectivamente obtenidas al final de un ejercicio, que se determinan deduciendo del total de ingresos netos obtenidos por la empresa, los gastos y/o costos en los que hubiere incurrido y que sean necesarios para producir dicha renta y mantener su fuente productora, deducciones que se fundamentan en el principio de causalidad regulado por el artículo 37° de la citada Ley del Impuesto a la Renta, que puede definirse como la relación que debe existir entre los gastos y/o costos incurridos, y la generación de la renta y el mantenimiento de su fuente productora;

Que adicionalmente, dicha ley exige, como requisito formal para la deducibilidad de los egresos, que éstos se encuentren acreditados, esto es, debidamente sustentados, estableciéndose en el inciso j) de su artículo 44° que no son deducibles para la determinación de la renta imponible de tercera categoría los gastos cuya documentación sustentatoria no cumpla con los requisitos y características mínimas establecidos por el Reglamento de Comprobantes de Pago, mientras que el inciso b) del artículo 25° de su reglamento, aprobado por Decreto Supremo N° 122-94-EF, según texto vigente en el periodo reparado, disponía que los gastos a que se refiere el inciso j) del artículo 44° de la ley son los que, de conformidad con el Reglamento de Comprobantes de Pago, no puedan ser utilizados para sustentar costo o gasto;

Que el numeral 5) del artículo 5° del Reglamento de Comprobantes de Pago aprobado por Resolución de Superintendencia N° 035-95/SUNAT, vigente en el periodo acotado, establecía que en la prestación de servicios, incluyendo el arrendamiento y el arrendamiento financiero, el comprobante de pago debía emitirse por el monto y en la fecha que se percibiese la retribución, esto es en un momento distinto al devengo del ingreso o del gasto, criterio que difiere del previsto por la Ley del Impuesto a la Renta;

Que de lo expuesto se concluye que la regla sobre inadmisibilidad de la deducción de gastos que carecen de sustento en comprobantes de pago sólo se aplica cuando exista la obligación de emitirlos, lo que se corrobora por el hecho que la propia Ley del Impuesto a la Renta prevé la deducción de conceptos no sustentados en comprobantes de pago, como la depreciación, las provisiones de cobranza dudosa, la provisión para beneficios sociales, la provisión por desvalorización de existencias, las remuneraciones, entre otras, criterio que además ya ha sido recogido por este Tribunal en la Resolución N° 611-1-2001 del 18 de mayo de 2001;

...///



Que en cuanto a los gastos por intereses devengados por pagarés a corto y largo plazo, debe tenerse presente que el interés es el precio por el uso de un capital medido en función del tiempo, de lo que se deduce que la causa eficiente o generadora de este gasto es el simple transcurso del tiempo, y en consecuencia que los gastos financieros deben considerarse devengados al cierre de cada período, en función al tiempo en que se ha empleado el capital del acreedor para la generación de ingresos gravados, independientemente que sea exigible el pago a la fecha del balance, por ser evidente en este caso que el mismo es un gasto asociado a o correlacionado con la generación de ingresos imputados al ejercicio 1996;

Que en el presente caso se aprecia que los intereses adeudados por la recurrente cuya deducción repara la Administración corresponden a obligaciones devengadas al 31 de diciembre de 1996, aún cuando los vencimientos para su pago se producían en enero, abril y mayo de 1997, por lo que conforme con el Reglamento de Comprobantes de Pago aplicable en el ejercicio 1996, la emisión y entrega de comprobantes de pago se encontraba condicionada al pago de los intereses al acreedor, lo que recién era exigible en el ejercicio siguiente al acotado;

Que en tal sentido, al haberse devengado el gasto y no existir obligación de emitir los comprobantes de pago durante el ejercicio 1996, dado que no se presentó el supuesto que obligaba a su emisión (percepción de la retribución), procede levantar los reparos practicados por la Administración en este extremo al no haber objetado ésta la fehaciencia de dicho concepto;

Que en referencia al gasto por servicio de auditoría, la recurrente no presenta mayores argumentos referidos a su deducción, limitándose a invocar los mismos fundamentos esgrimidos para desvirtuar el reparo de los gastos financieros originados en los pagarés;

Que de esta manera, resulta importante establecer a qué período corresponde atribuir este gasto, considerando para ello las normas contables y tributarias indicadas anteriormente;

Que este tipo de servicio es considerado como un egreso inherente al giro del negocio de carácter administrativo, y si bien no está relacionado en forma directa con la generación de ingresos, resulta trascendente para el mejor entendimiento de la situación del negocio y para evitar futuras contingencias financieras, contables e inclusive tributarias;

Que por ello, para determinar la oportunidad de su deducción, debe determinarse en que momento se da su utilización o provecho;

Que de la propuesta presentada por la sociedad auditora contratada por la recurrente, surge que la auditoría para los estados financieros del ejercicio 1996, buscaba mostrar una opinión referida a la presentación de la situación financiera de la compañía, del resultado de sus operaciones y de sus flujos de efectivo, bajo los principios de contabilidad generalmente aceptados, obtener una seguridad razonable que los estados financieros no contienen errores importantes, entre otros, objetivos que se encuentran supeditados a la presentación de los resultados del análisis de la auditoría realizada, los cuales a su vez permitirán a la empresa cumplir con diversas finalidades, como presentar su situación financiera y económica respecto al año anterior a terceros, (bancos, entidades estatales de supervisión, etc.), la aprobación de sus estados financieros por parte de los socios, asegurarse de la correcta determinación y presentación del impuesto a la Renta en la declaración jurada, entre otros;

Que lo expuesto evidencia que la necesidad del gasto está supeditada a la culminación del servicio cuyos resultados serán consumidos o utilizados en el ejercicio en que el mismo se termina de prestar, por lo que a diferencia de los intereses provenientes de operaciones bancarias o los gastos ocasionados por contratos de arrendamiento, que son consumidos desde el momento en que se encuentran a disposición del usuario, el servicio de auditoría reparado no podía ser utilizado hasta el

...///

Handwritten signatures and initials in the left margin, including a large 'M', a checkmark, and several other scribbles.

momento en el que se encontrase culminado, por lo que no cabe vincular o correlacionar dicho gasto con los ingresos generados en el ejercicio auditado (en este caso, el ejercicio 1996), resultando este extremo del reparo efectuado conforme a ley;

Que de otro lado, al igual que en el caso de los intereses, la causa eficiente o generadora de los gastos por servicios de agua, energía eléctrica, teléfono y alquileres es el transcurso del tiempo, por tratarse de servicios que se prestan en forma continua, según lo pactado contractualmente, siendo importante indicar que el usuario de estos servicios está en condiciones de reconocer la obligación en función a una porción de tiempo transcurrido, conforme se consume o utiliza el servicio;

Que la Administración argumenta que la recurrente ha deducido en el ejercicio 1996, obligaciones devengadas en dicho ejercicio, sin contar con documentación sustentatoria, precisando asimismo que respecto de estas operaciones, recién en el ejercicio 1997 se procedieron a emitir los comprobantes de pago que sustentarían, documentalmente, los gastos correspondientes a dichos conceptos;

Que de la revisión de la copia de los comprobantes de pago de los servicios de teléfono, agua, electricidad y alquileres reparados presentados por el contribuyente en su recurso de reclamación, se advierte que han sido emitidos por consumos producidos en noviembre y diciembre de 1996, habiendo reconocido la propia Administración que se está ante gastos generados en dicho ejercicio, de manera que aún cuando los comprobantes de pago que sustentan estos egresos hayan sido emitidos en el ejercicio 1997 en concordancia con lo dispuesto por el Reglamento de Comprobantes de Pago ya citado, al haberse devengado los gastos en el ejercicio reparado, corresponde reconocerlos como deducibles, de acuerdo con lo expuesto anteriormente;


De acuerdo con el dictamen de la vocal Zegarra Mulanovich, cuyos fundamentos se reproducen;

Con las vocales Chau Quispe, Olano Silva y Zegarra Mulanovich;

RESUELVE:

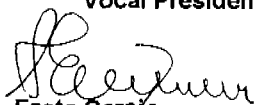
REVOCAR EN PARTE la Resolución de Intendencia N° 065402419/SUNAT, expedida el 31 de agosto de 1999, en el extremo referido a los gastos devengados en el ejercicio 1996, correspondientes a los intereses provenientes a los pagarés de corto y largo plazo, y los servicios de teléfono, agua, energía eléctrica y alquileres y **CONFIRMARLA** en lo demás que contiene.

Regístrese, comuníquese y remítase a la Intendencia Regional La Libertad de la SUNAT, para sus efectos.


CHAU QUISPE
Vocal Presidenta


OLANO SILVA
Vocal


ZEGARRA MULANOVICH
Vocal


Ezeta Carpio
Secretario Relator
ZM/EC/rag.

TRIBUNAL FISCAL

EXPEDIENTE N° : 3568-99
DICTAMEN : Zegarra Mulanovich
INTERESADO :
ASUNTO : Impuesto a la Renta
PROCEDENCIA : La Libertad
FECHA : Lima, 17 de octubre de 2001

S.A., interpone apelación contra la Resolución de Intendencia N° 065402419/SUNAT de 31 de agosto de 1999, emitida por la Intendencia Regional La Libertad de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria, que declara improcedente el recurso de reclamación presentado contra la Resolución de Determinación N° 062302424, emitida por concepto del Impuesto a la Renta del ejercicio fiscal 1996.

Argumentos de la Administración:

Conforme lo ha indicado el propio contribuyente y tal como se desprende de la resolución de determinación impugnada, los reparos materia de controversia se encuentran referidos al hecho que el contribuyente dedujo como gasto diversas obligaciones devengadas en el ejercicio 1996, cuyo comprobante de pago recién fue emitido en el ejercicio 1997.

Los gastos reparados comprenden cuatro conceptos:

- a) Intereses devengados por pagarés a corto plazo.
- b) Intereses devengados por pagarés a largo plazo.
- c) Honorarios de los auditores externos.
- d) Servicios de agua, energía eléctrica, teléfono y alquileres.

De acuerdo con lo previsto en el inciso j) del artículo 44° de la Ley del Impuesto a la Renta aprobada por Decreto Legislativo N° 774, no son deducibles para la determinación de la renta imponible de tercera categoría, los gastos cuya documentación sustentatoria no cumpla con los requisitos y características mínimas establecidas por el Reglamento de Comprobantes de Pago.

En virtud de lo establecido en los párrafos anteriores, aún cuando procedía que el contribuyente provisionase estos gastos en el ejercicio 1996, no podía cargarlos a los resultados de ese ejercicio mientras no se contase con la documentación sustentatoria correspondiente.

Sin perjuicio de lo expuesto, los aludidos gastos pueden ser deducidos del Impuesto a la Renta a cargo del contribuyente en el ejercicio gravable 1997, de conformidad con lo establecido por el tercer párrafo del inciso a) del artículo 57° de la mencionada Ley del Impuesto a la Renta.

Argumentos de la Recurrente:

La Administración pretende, indebidamente, desconocer la aplicación del criterio de imputación de ingresos y gastos en función a lo "devengado" establecido en las normas contables y tributarias, al exigir que las provisiones de gastos propios del giro del negocio devengados se encuentren sustentados con los comprobantes de pago, aún cuando en el Reglamento de Comprobantes de Pago vigente en el período materia de acotación, el prestador del mismo sólo está obligado a entregarlo por el monto y en la fecha por la que se percibe la retribución.

a) Criterio de imputación según lo devengado

La naturaleza de los gastos cuestionados no ha sido discutida en ningún momento, por lo cual los reparos se basan en argumentos formales que carecen de toda validez, como es la emisión de los respectivos comprobantes de pago.

Al respecto, el registro de los gastos reparados se ha efectuado en estricta aplicación del criterio de lo devengado, establecido en el artículo 57° de la Ley del Impuesto a la Renta aprobado por el Decreto Legislativo N° 774.

Sin bien la Ley del Impuesto a la Renta no contiene una definición del concepto de lo devengado, la doctrina ha establecido las siguientes características:

- Requiere que se hayan producido los hechos sustanciales generadores del ingreso o gasto.
- Requiere que el derecho al ingreso o compromiso de gasto no esté sujeto a condición que pueda hacerlo inexistente.

...///

- No requiere actual exigibilidad o determinación, ni fijación de término preciso para su pago; puede ser obligación a plazo y de monto no determinado.

Los intereses generados por los pagarés de la referencia y los gastos reparados cumplen con las tres condiciones señaladas, por lo que deben considerarse devengados en el ejercicio 1996 y considerarse como gastos deducibles de dicho ejercicio, no pudiendo confundirse el momento en que se devenga una obligación con aquel del pago o de la recepción del comprobante de pago respectivo.

A mayor abundamiento, el inciso c) del numeral 4 de la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) 1 señala que los ingresos, los costos y los gastos se devengan en la medida que se ganan (los ingresos) o se incurren (los costos y los gastos) y no cuando se cobran o se pagan. Su registro corresponde, por tanto a los estados financieros de los períodos con los cuales guardan relación.

Inclusive, ello resulta consistente con el artículo 33° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta aprobado por Decreto Supremo N° 122-94-EF, ya que una interpretación contrario sensu, de dicha norma permite concluir que en la medida que la ley de dicho impuesto no establezca un criterio distinto al establecido en los principios de contabilidad generalmente aceptados, se deben aplicar estos últimos, tal como lo efectuó la empresa; lo que además resulta corroborado por la Resolución del Tribunal Fiscal N° 102-4-97 en la que se dispuso que "se reconoce que el registro de gastos según los principios de contabilidad generalmente aceptados puede determinar su deducibilidad, si no existe norma expresa que disponga lo contrario".

Tal como ha acreditado oportunamente, los intereses financieros materia del reparo corresponden al ejercicio 1996; mientras que los honorarios de auditoría, servicios de agua, energía eléctrica, teléfono y alquileres, que constituyen gastos recurrentes correspondientes al ejercicio 1996, también se registraron en estricto cumplimiento del criterio de lo devengado.

Finalmente, debe tenerse en cuenta que el inciso a) artículo 57° de la Ley de Impuesto a la Renta, citado por la Administración Tributaria como sustento del reparo efectuado, se encuentra referido a gastos devengados que no son oportunamente registrados contablemente al cierre del ejercicio, lo cual no ocurre en el presente caso, dado que sí se cumplió con registrar el gasto oportunamente.

b) Comprobantes de Pago

No es válido el argumento de la SUNAT referido a que los citados gastos habrían incumplido con lo dispuesto en el inciso j) del artículo 44° de la Ley del Impuesto a la Renta, referido a la necesidad de sustentar los gastos con documentación sustentatoria que cumpla con los requisitos establecidos en el Reglamento de Comprobantes de Pago.

La Administración parte de una premisa equivocada al exigir que una esté respaldada por un comprobante de pago porque por un lado, se desconoce la naturaleza de dichas provisiones y, de otro lado, se exige la obligación de emitir dicho documentos en una oportunidad anterior a la establecida en el Reglamento de Comprobantes de Pago.

Las provisiones son pérdidas no realizadas o cuentas que razonablemente pueden comprometer fondos del capital de trabajo; es decir, son estimaciones contables de un gasto. Por ello, no es lógico que la provisión contable de un gasto deba estar sustentada con un comprobante de pago pues aún no existe dicho pago. En todo caso, el sustento de una provisión contable sólo debería estar referido a documentación que acredite la veracidad de servicios y no al pago respectivo, tales como contratos, pagarés, etc.

El Reglamento de Comprobantes de Pago, vigente al 31 de diciembre de 1996 y aprobado por Resolución de Superintendencia N° 035-95/SUNAT, norma de menor jerarquía que la Ley del Impuesto a la Renta, establecía que en los casos de prestación de servicios los comprobantes de pago debían entregarse por el monto y en la fecha en que se perciba la retribución. Es decir, esa obligación se regía, en el caso de servicios, por el principio de lo percibido y no bajo el criterio de lo devengado, que era el aplicable para las rentas de tercera categoría de acuerdo con la Ley del Impuesto a la Renta.

Dado que al 31 de diciembre de 1996 no había efectuado el pago de los intereses devengados de los citados pagarés y otros servicios reparados, los proveedores de éstos no estaban obligados a entregar ningún comprobante de pago, por lo que mal podría concluirse que se debe efectuar el reparo de estos gastos por no contar con estos documentos a dicha fecha.

...///

Análisis:

Previamente al análisis de la materia controvertida, corresponde efectuar un breve recuento de los hechos que dieron lugar al presente procedimiento de impugnación.

Según se observa, la empresa declaró una pérdida tributaria de S/. 6'019,826.00 (folio 194) en su declaración jurada del Impuesto a la Renta correspondiente al ejercicio 1996. Sin embargo, de acuerdo con lo consignado en el Anexo a la Orden de Fiscalización N° 980061008203 (folio 567), la Administración efectuó los siguientes reparos a dicha determinación:

- a) Provisión de Seguros TCN-CMD (1995 – 1998).
- b) Impuesto a la Renta de quinta categoría de la gerencia, asumido como gasto.
- c) Gastos diversos sin documentación sustentatoria.
- d) Provisión por desvalorización de materia prima de trigo.

Como resultado de estos reparos, la Administración efectuó un reparo total de S/. 955,953.00, determinando que en el ejercicio 1996 la pérdida tributaria de la empresa sólo ascendía a la suma de S/. 5'063,873.00 (folio 568).

La recurrente impugnó parcialmente los reparos practicados por la Administración, sosteniendo que la pérdida tributaria debía ascender a la suma de S/. 5'887,899.00, pues estaba en desacuerdo con los reparos referidos a "gastos deducidos en 1996 pertenecientes al ejercicio 1997" que ascendían al importe de S/. 824,026.00.

Estos últimos comprenden: 1) gastos por intereses financieros originados en pagarés a corto y largo plazo; 2) honorarios de auditoría externa del ejercicio 1996 y 3) servicios de agua, energía eléctrica, teléfono y alquileres del mes de diciembre de 1996, debiendo agregarse que de autos se desprende que la Administración no discute la fehaciencia de los mismos, reconociendo que se trata de operaciones reales y ciertas, sino únicamente la oportunidad de su deducción.

En tal sentido, en esta instancia corresponde determinar si los gastos contraídos y no pagados a la fecha del balance, pero respecto de los cuáles aún no existe la obligación de emitir comprobantes de pago, requieren necesariamente estar sustentados con dichos documentos al amparo del inciso j) del artículo 44° de la Ley del Impuesto a la Renta aprobada por Decreto Legislativo N° 774, para efectos de ser deducibles en el ejercicio.

De acuerdo con lo establecido en el inciso a) del artículo 57° de la Ley del Impuesto a la Renta aprobada por Decreto Legislativo N° 774, vigente en el ejercicio 1996, las rentas de la tercera categoría se considerarán producidas en el ejercicio comercial en que se devenguen; criterio que resulta de aplicación analógica para la imputación de los gastos por expresa indicación de dicha norma.

En este sentido, resulta necesario definir qué se debe entender por "devengado" dado que las normas tributarias no lo han previsto, y de ello depende establecer la oportunidad en la que deben imputarse los gastos a un ejercicio determinado.

Al tratarse de una definición contable, es pertinente que se recurra a la explicación establecida tanto en el Marco Conceptual de las Normas Internacionales de Contabilidad; así como en la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) 1, reestructurada en el ejercicio 1994 (vigente en el ejercicio acotado), referida a la Revelación de Políticas Contables, en donde se señalaba que una empresa debe preparar sus estados financieros, entre otros, sobre la base contable del devengado. La NIC 1 precisa que de acuerdo con este criterio, los ingresos y los costos y gastos se reconocen cuando se ganan o se incurren y no cuando se cobran o se pagan, mostrándose en los libros contables y expresándose en los estados financieros a los cuales corresponden.

Según Reig, citado por García Mullin¹ el concepto de devengado reúne las siguientes características: a) requiere que se hayan producido los hechos sustanciales generadores de rédito o gasto; b) requiere que el derecho de ingreso o compromiso no esté sujeto a condición que pueda hacerlo inexistente; c) no requiere actual exigibilidad o determinación o fijación en término preciso para el pago, ya que puede ser obligación a plazo y de monto no determinado.

Por su parte, García Mullin precisa que tratándose de gastos, el principio de lo devengado se aplica considerándoseles imputables (i.e., deducibles) cuando nace la obligación de pagarlos, aunque no se hayan pagado, ni sean exigibles. De ello, se desprende que el hecho sustancial generador del gasto, se

...///

R.T.F. N° 8534-5-2001

¹ "MANUAL DE IMPUESTO A LA RENTA", GARCIA MULLIN, Juan Roque, CIET-DOC. N° 872, CIET, OEA, Buenos Aires.

origina al momento en que la empresa adquiere la obligación de pagar, sin que a esa fecha necesariamente haya existido el pago efectivo.

Cabe indicar que el año 1997, la NIC N° 1 fue modificada en el extremo referido a la Presentación de los Estados Financieros, a fin de introducir un nuevo elemento para efectos de la aplicación del concepto de devengado: la "asociación", de acuerdo con el cual resulta indispensable vincular directamente el ingreso que aparece en el estado de resultados con todos los gastos en los cuales se incurre en la generación de ese ingreso, por existir una relación de causa y efecto entre los ingresos y los gastos, modificación que en todo caso debe ser tomada en cuenta para efectos del análisis de este expediente por tratarse, simplemente, de la incorporación de un criterio que aún cuando en el periodo acotado no estaba recogido a nivel normativo, sí estaba reconocido a nivel doctrinal ("Principio de correlación entre la imputación de réditos o ingresos y gastos").

Bajo ese entendimiento se debe precisar que de acuerdo a la naturaleza del Impuesto a la Renta aplicable a las empresas, tal y como está regulado en nuestra legislación, dicho impuesto debe recaer sobre las ganancias efectivamente obtenidas al final de un ejercicio, las que se determinan deduciendo del total de ingresos netos obtenidos por la empresa, los gastos y/o costos en los que ésta hubiere incurrido y que sean necesarios para producir dicha renta y para mantener su fuente productora.

Estas deducciones se fundamentan en el principio de causalidad, regulado por el artículo 37° de la citada Ley del Impuesto a la Renta, que se puede definir como la relación que debe existir entre los gastos y/o costos incurridos y la generación de la renta y el mantenimiento de su fuente productora.

Adicionalmente, dicha ley requiere, como requisito formal para la deducibilidad de un egreso, que éstos se encuentren acreditados, es decir, debidamente sustentados.

Es así que el inciso j) del artículo 44° de la Ley del Impuesto a la Renta mencionada, establece que no son deducibles para la determinación de la renta imponible de tercera categoría, los gastos cuya documentación sustentatoria no cumpla con los requisitos y características mínimas establecidos por el Reglamento de Comprobantes de Pago. Por su parte, el inciso b) del artículo 25° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta aprobado por el Decreto Supremo N° 122-94-EF, según texto vigente en el periodo reparado, disponía que los gastos a que se refiere el inciso j) del artículo 44° de la Ley del Impuesto a la Renta son aquellos que, de conformidad con el Reglamento de Comprobantes de Pago, no puedan ser utilizados para sustentar costo o gasto.

Sin embargo, el numeral 5) del artículo 5° del Reglamento de Comprobantes de Pago aprobado por Resolución de Superintendencia N° 035-95/SUNAT, vigente en el ejercicio en que se efectuaron los reparos, establecía que en la prestación de servicios, incluyendo el arrendamiento y arrendamiento financiero, el comprobante de pago debía emitirse por el monto y en la fecha que se percibiese la retribución, esto es en un momento distinto al devengo del ingreso (o, correlativamente, del gasto), criterio distinto al previsto por la Ley del Impuesto a la Renta.

De lo expuesto no puede sino concluirse que la regla sobre inadmisibilidad de la deducción de gastos que carecen de sustento en comprobantes de pago, sólo resultaba aplicable en la medida en que existiera la obligación de emitir dicho documento.

Ello resulta corroborado por el hecho que la propia Ley del Impuesto a la Renta prevé la deducción de conceptos cuya sustentación no la puede constituir un comprobante de pago, tales como la depreciación, las provisiones de cobranza dudosa, la provisión para beneficios sociales, la provisión por desvalorización de existencias, las remuneraciones, entre otras.

Cabe precisar que este mismo criterio fue recogido por este Tribunal mediante Resolución N° 0611-1-01 del 18 de mayo de 2001.

Seguidamente, es conveniente que se efectúe un análisis de cada uno de los gastos que han sido materia de reparo por parte de la Administración Tributaria:

1. Gastos por intereses devengados por pagarés a corto y largo plazo

Como se desprende de lo señalado en los párrafos precedentes, para efectos de la aplicación del criterio de lo devengado resulta fundamental determinar si se han producido los hechos sustanciales generadores del ingreso o gasto, independientemente de la exigibilidad actual de dicho importe.

El interés no es más que el precio por el uso de un capital medido en función del tiempo, de donde se desprende que la causa eficiente o generadora de este gasto es el simple transcurso del mismo. En consecuencia, los gastos financieros se deben considerar devengados al cierre de cada período, en

...///

función al tiempo en que se ha empleado el capital del acreedor para la generación de ingresos gravados, independientemente que el pago de éstos sea exigible a la fecha del balance, por ser evidente en este caso que se trata de un gasto asociado a o correlacionado con la generación de ingresos imputados al ejercicio 1996.

Respecto a los gastos por intereses provenientes de los pagarés que no han sido reconocidos como tales por la Administración Tributaria, la recurrente presenta un cuadro denominado Cálculo para Provisión de Intereses – Pagarés Bancarios (folio 559), en donde se puede apreciar que los vencimientos para el pago de dichos documentos recién se producían en los meses de enero, abril y mayo de 1997; no obstante, de acuerdo con lo señalado en los párrafos precedentes, ya se habían devengado intereses al 31 de diciembre de 1996, por el importe de S/. 744,786.00.

Tal como se aprecia en el Reglamento de Comprobantes de Pago aplicable en el ejercicio acotado, en 1996 la emisión y entrega de comprobantes de pago se encontraba condicionada a la contraprestación o retribución del servicio, en este caso el pago de los intereses al acreedor, lo que como se ha señalado recién era exigible en el ejercicio siguiente al acotado.

En tal sentido, al haberse devengado el gasto de acuerdo con el análisis efectuado, y al no existir obligación de emitir los comprobantes de pago durante el ejercicio 1996, dado que no se presentó el supuesto que obligaba a su emisión, procede levantar los reparos practicados por la Administración Tributaria en este extremo.

2. Gasto por servicio de auditoría

La recurrente no presenta mayores argumentos referidos a la deducción de este gasto en particular, limitándose a invocar los mismos fundamentos esgrimidos para desvirtuar el reparo de los gastos financieros originados en los pagarés.

En este sentido, resulta importante establecer a qué período corresponde atribuir este gasto, considerando para ello, las normas contables y tributarias indicadas anteriormente.

Al respecto, es evidente que este tipo de servicio es considerado como un gasto inherente al giro del negocio por considerarse como un gasto de carácter administrativo, que resulta trascendente para el mejor entendimiento de la situación del negocio; así como para evitar futuras contingencias financieras, contables e inclusive tributarias.

En ese sentido, para efectos de determinar la oportunidad de su deducción, resulta indispensable determinar la oportunidad de la utilización o provecho del mismo.

Tal como se aprecia en la propuesta presentada por la sociedad auditora contratada por la recurrente (folio 553 al 557), se desprende que dentro de los alcances de la auditoría para los estados financieros que corresponden al ejercicio 1996, se buscaban los siguientes resultados: a) mostrar una opinión referida a la presentación de la situación financiera de la compañía, del resultado de sus operaciones y de sus flujos de efectivo, bajo los principios de contabilidad generalmente aceptados; b) obtener una seguridad razonable de que los estados financieros no contienen errores importantes; c) plantear sugerencias para mejorar los procedimientos de contabilidad y de control interno, contribuyendo con ideas constructivas referidas asuntos financieros, impositivos y de procesamiento de datos; d) revisar la declaración jurada del Impuesto a la Renta correspondiente al ejercicio 1996 que prepare la empresa.

Es importante indicar que, de acuerdo a su naturaleza, este tipo de servicios se encuentra supeditado a un resultado, el mismo se verificará cuando se presente el informe correspondiente al trabajo de auditoría realizado, el cual a su vez permitirá a la empresa cumplir con diversas finalidades, como presentar su situación financiera y económica respecto al año anterior a los usuarios (entre los cuales podemos mencionar a las entidades bancarias y financieras), además de la aprobación de los estados financieros por parte de los socios, tal como establece la Ley General de Sociedades, presentar la información financiera a la CONASEV, tomar medidas futuras para el perfeccionamiento del proceso de datos, asegurarse de la correcta determinación y presentación del Impuesto a la Renta en la declaración jurada, o adoptar medidas tendientes a mejorar la gestión de la empresa, entre otros.

Ello hace evidente que la necesidad del gasto está supeditada a la culminación del servicio cuyos resultados serán consumidos o utilizados en el ejercicio en que el mismo se culmina de prestar.

En efecto, a diferencia de los intereses provenientes de operaciones bancarias, los cuales son consumidos desde el momento en que se encuentran a disposición del usuario, los servicios sujetos a resultados -como el servicio de auditoría reparado- no pueden ser utilizados hasta el momento en el que

...///

se encuentren terminados, por lo que no cabe vincular o correlacionar dicho gasto con los ingresos generados en el ejercicio auditado (en este caso, el ejercicio 1996).

En tal sentido, por aplicación del principio de devengado, el gasto incurrido por la recurrente por este concepto debió ser reconocido en el ejercicio en que el usuario del servicio o cliente (la recurrente) tuvo la posibilidad de emplear el mismo para los fines por el cual fue solicitado, esto es, en el ejercicio 1997, por lo que este extremo del reparo efectuado resulta conforme a ley.

3. 3. Servicios de agua, energía eléctrica, teléfono y alquileres

Al igual que en el caso de los intereses, la causa eficiente o generadora de estos gastos es el transcurso del tiempo, por tratarse de servicios que se prestan en forma continua, según lo pactado contractualmente. En este sentido, es importante indicar que el usuario de estos servicios está en condiciones de reconocer la obligación, en función a una porción de tiempo transcurrido, conforme se consume o utiliza el servicio.

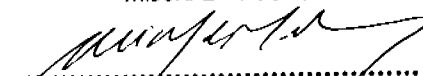
La Administración argumenta que la recurrente ha deducido en el ejercicio 1996, obligaciones devengadas en dicho ejercicio gravable, sin contar con la documentación sustentatoria. Asimismo, precisa que respecto de estas operaciones, recién en el ejercicio 1997 se procedieron a emitir los comprobantes de pago que sustentarían, documentalmente, los gastos correspondientes a las provisiones efectuadas.

Al respecto, de la revisión de la copia de los comprobantes de pago correspondientes a los servicios de teléfono, agua, electricidad y alquileres reparados presentados por el contribuyente en su recurso de reclamación, se puede apreciar que éstos han sido emitidos por consumos que se han producido durante los meses de noviembre y diciembre del ejercicio 1996, a lo que debe agregarse que la propia Administración reconoce que se está ante gastos generados en dicho ejercicio. En tal sentido, aún cuando los comprobantes de pago que sustentan estos egresos hubieran sido emitidos en el ejercicio 1997, al haberse devengado el gasto en el ejercicio reparado, corresponde reconocerlo como deducible, de acuerdo con los principios y normas citadas anteriormente.

Conclusión:

Por las razones expuestas soy de opinión que este Tribunal Fiscal acuerde **REVOCAR** la Resolución de Intendencia N° 065402419/SUNAT, expedida el 31 de agosto de 1999, en el extremo referido a los gastos devengados en el ejercicio 1996, correspondientes a los intereses provenientes a los pagarés de corto y largo plazo, y los servicios de teléfono, agua, energía eléctrica y alquileres y **CONFIRMARLA** en lo demás que contiene.

Salvador
MINISTERIO DE ECONOMIA Y FINANZAS
TRIBUNAL FISCAL


ALICIA ZEGARRA MULANOVICH
Vocal Informante