



Tribunal Fiscal

N° 07447-3-2008

EXPEDIENTE N° : 14507-2006
INTERESADO :
ASUNTO : Impuesto a la Renta y otros
PROCEDENCIA : Lima
FECHA : Lima, 17 de junio de 2008

VISTA la apelación interpuesta por _____, contra la Resolución de Intendencia N° 0150140005399, emitida el 28 de agosto de 2006 por la Intendencia de Principales Contribuyentes Nacionales de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria, que declaró infundada la reclamación formulada contra las Resoluciones de Determinación N° 012-003-0007795 a 012-003-0007805, 012-003-0007816 y 012-003-0007817, giradas por Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2001 e Impuesto a la Renta de 2001, y contra las Resoluciones de Multa N° 012-002-0007646 a 012-002-0007658, giradas por las infracciones previstas en los numerales 1 y 2 del artículo 178° del Código Tributario.

CONSIDERANDO:

Que la recurrente señala que la provisión para cuentas de cobranza dudosa está anotada en su Libro de Inventarios y Balances discriminando el código de cliente, nombre o razón social, número de asiento y registro e importe correspondiente, que legalmente no se ha definido que debe entenderse por "discriminada" pero se entiende que el objetivo de la norma es mostrar información que permita identificar razonablemente la cuenta provisionada, que el número de documento de origen de las cuentas provisionadas no ha sido verificado por la Administración, y que durante el proceso de fiscalización entregó la parte pertinente del Libro de Inventarios y Balances, por lo que resulta inexacto que no haya ofrecido como medio probatorio esta documentación.

Que agrega que la provisión para cuentas de cobranza dudosa está discriminada con mayor detalle en el registro auxiliar "Provisión de Cobranza Dudosa 2001 según Libro de Inventarios y Balances", el mismo que tiene como fuente el Libro de Inventarios y Balances, que a su vez se origina en la información del Libro Diario y Mayor que se encuentran legalizados dentro del plazo, y que de acuerdo a la Resolución del Tribunal Fiscal N° 01317-1-2005, la falta de legalización oportuna de anexos a libros oficiales no es motivo para desconocer su validez.

Que indica que al cierre de 2001, habían transcurrido más de doce meses desde la fecha de vencimiento de la obligación contraída por Empresa Agroindustrial Casa Grande S.A., que el haber aceptado una letra de cambio por el monto facturado no desvirtúa la morosidad del deudor toda vez que la acción causal subsiste, que aún aceptando el criterio de la Administración, se cumple con el requisito legal de demostrar el riesgo de incobrabilidad cuando hubiera transcurrido más de doce meses desde el vencimiento de la obligación sin que ésta haya sido satisfecha, y que el hecho que diversos conceptos registrados en las Cuentas 12102 y 16803 no hayan sido reclasificadas a otras sub-cuentas no afecta su carácter de deudas de cobranza dudosa ni constituye el incumplimiento de una obligación legal.

Que de otro lado sostiene que la Administración se contradice puesto que determina que las ventas antes de solicitar el despacho a consumo son al mismo tiempo gravadas y no gravadas con el Impuesto General a las Ventas, que en todo caso las "operaciones no gravadas" son aquéllas que encontrándose dentro del campo de aplicación del citado tributo se encuentran excluidas por disposición legal expresa, mientras que las que originan el reparo se encuentran fuera de su campo de aplicación y por tanto no constituyen operaciones para propósito del cálculo de la prorrata del crédito fiscal respecto del citado impuesto, que esta posición además es coherente con el criterio del Tribunal Fiscal y de la Sala Constitucional y Social Permanente de la Corte Suprema de la República.

Que por su parte la Administración refiere que en el presente caso no se ha cumplido con anotar en forma discriminada al cierre del ejercicio, la información referida a las provisiones de cobranza dudosa en el Libro



Tribunal Fiscal

N° 07447-3-2008

de Inventarios y Balances ni con presentar la documentación que acreditara el cumplimiento de los requisitos establecidos en las normas del Impuesto a la Renta, que además los movimientos de las Cuentas 129 y 169 del Libro Diario y Mayor no concuerdan con la información contenida en la Cuenta 19 del Libro de Inventarios y Balances, que al cierre del ejercicio 2001 existían provisiones respecto de las cuales no se había acreditado el riesgo de incobrabilidad, y que se han detectado provisiones en la cuenta de resultado, cuyo importe es mayor al anotado en el Libro de Inventarios y Balances.

Que argumenta que para identificar las cuentas a las que corresponde la provisión se requieren los datos del documento que la origina y la cuenta a la que pertenece, mientras que el Libro de Inventarios y Balances de la recurrente poseía como información el código de cliente, nombre o razón social, número de asiento y de registros e importe, que el documento que contenía la información omitida "Anexo 2 - Detalle de la Provisión para Cuentas de Cobranza Dudosa - Período 2001 - Permitido para Efectos Tributarios" no se encontraba legalizado, y que el "Registro Auxiliar - Provisión de Cobranza Dudosa 2001 según Libro de Inventarios y Balances" que recogía la información legal necesaria, fue legalizado en un ejercicio posterior al cierre de 2001, por lo que carecen de mérito probatorio.

Que señala que las facturas de la Empresa Agroindustrial Casa Grande S.A. fueron contabilizadas en la Cuenta 12102 - Facturas por Cobrar, sin que se le haya dado tratamiento como provisión para cuentas de cobranza dudosa, que la letra de cambio presentada por la recurrente tiene como fecha de emisión el 30 de abril de 2001 por lo que al 31 de diciembre no había transcurrido el tiempo legal de 12 meses requerido para su deducibilidad del Impuesto a la Renta, y que en las facturas por cobrar aparece consignado el término "cancelada" debido a la emisión del referido título valor.

Que agrega que a diferencia de lo señalado en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 01317-1-2005, en el presente caso el Libro de Inventarios y Balances carecía de datos del documento que originaba la transacción y asimismo no se ha presentado información adicional que valide a aquélla contenida en los libros contables legalizados extemporáneamente.

Que de otra parte, respecto del reparo al crédito fiscal, argumenta que si bien las normas del Impuesto General a las Ventas no establecen expresamente si la venta de bienes de origen extranjero, antes de haberse solicitado su despacho a consumo se encuentran gravadas con este tributo, bajo una interpretación sistemática del inciso d) del artículo 2° y del artículo 14° de la ley que regula el citado tributo, así como de la Primera Disposición Final del Decreto Supremo N° 130-2005-EF, se concluye que antes de la modificación introducida por el Decreto Legislativo N° 950, la venta de bienes muebles no producidos en el país antes de su importación definitiva, se encontraba gravada con el Impuesto General a las Ventas por la diferencia entre el valor de transferencia y el valor CIF, por lo que según el ordenamiento jurídico vigente en el ejercicio 2001, calificaban como operaciones incluidas dentro del campo de aplicación del tributo, pero que no se encontraban gravadas hasta el límite del valor CIF de los bienes transferidos, que a diferencia del artículo 52° de la Ley General de Aduanas, que considera dentro de su hipótesis de incidencia a los "bienes nacionalizados", en el caso de la legislación del tributo bajo análisis se emplea a la ubicación de los bienes dentro del territorio nacional, y que la jurisprudencia aludida por la recurrente han sido merituados con ocasión del análisis de los argumentos contenidos en la reclamación, que incorporan los criterios planteados por el Tribunal Fiscal.

Que en el presente caso constituyen materia de grado los reparos al Impuesto a la Renta por concepto de gastos deducidos por provisiones para cuentas de cobranza dudosa que no cumple con los requisitos legales, y al Impuesto General a las Ventas por la no aplicación del método de prorrata para la determinación del crédito fiscal.

Que la Administración reparó la suma de S/. 2 550 440,71 por concepto de "Provisión de Cobranza Dudosa", que comprende:

   2 



Tribunal Fiscal

N° 07447-3-2008

- Reparación de lo registrado en las Cuentas de Gastos 68410 y 68411 – Provisión para Cuentas de Cobranza Dudosa Comercial y No Comercial.	S/.	2 416 539,79
- Reparación de la deducción efectuada en la declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2001 por concepto de Provisión para Cuentas de Cobranza Dudosa.	S/.	<u>133 900,92</u>
	S/.	2 550 440,71

Que el reparo del gasto contabilizado como provisión de cobranza dudosa por S/. 2 416 539,79 se sustenta en que dicha provisión no se encontraba discriminada en la Cuenta 19 - Provisión de Cobranza Dudosa del Libro de Inventarios y Balances, y que el registro auxiliar denominado "Registro Auxiliar de Cobranza Dudosa 2001 según Libro de Inventarios y Balances", presentado por el contribuyente, no formaba parte del Libro de Inventarios y Balances por cuanto este registro fue legalizado con fecha 21 de diciembre 2004, lo que implicaba que en el ejercicio 2001 no existía el referido registro auxiliar.

Que adicionalmente la Administración observó que existían comprobantes de pago y/o documentos que se encontraban anotados en las Cuentas 12102 y 16803 del Libro de Inventarios y Balances, sosteniendo que en la contabilidad no se les ha dado el tratamiento contable y tributario como provisiones de cobranza dudosa, asimismo se señala que existen comprobantes de pago y/o documentos respecto de los que no habían transcurrido más de doce meses desde su vencimiento, ni se acreditó el riesgo de incobrabilidad, y en otros casos el vencimiento es en el ejercicio 2002, así como la existencia de información no identificada o que no coincide con la información anotada en el Libro de Inventarios y Balances al 31 de diciembre del 2001, duplicidad de provisiones, y que existen provisiones cuyo importe es mayor al consignado en el Libro de Inventarios y Balances.

Que conforme al artículo 37° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta aprobado por Decreto Supremo N° 054-99-EF, a fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producir y mantener su fuente, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por dicha ley, siendo deducible en consecuencia conforme al inciso i) de la mencionada norma, los castigos por deudas incobrables y las provisiones equitativas por el mismo concepto, siempre que se determinen las cuentas a las que corresponden.

Que el inciso f) del artículo 21° del reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 122-94-EF, establece que para efectuar la provisión para cuentas de cobranza, se requiere que se demuestre la existencia de dificultades financieras del deudor que hagan previsible el riesgo de incobrabilidad, mediante análisis periódicos de los créditos concedidos o por otros medios, o se demuestre la morosidad del deudor mediante la documentación que evidencie las gestiones de cobro luego del vencimiento de la deuda, o el protesto de documentos, o el inicio de procedimientos judiciales de cobranza, o que hayan transcurrido más de doce meses desde la fecha de vencimiento de la obligación sin que ésta haya sido satisfecha; y la provisión al cierre de cada ejercicio figure en el Libro de Inventarios y Balances en forma discriminada, agregando que la provisión, en cuanto a su monto, se considerará equitativa si guarda relación con la parte o el total que se estime de cobranza dudosa.

Que la provisión para cuentas de cobranza dudosa es una estimación contable¹, que afecta los resultados de la empresa, por lo que su registro incide en la determinación de la renta imponible del Impuesto a la Renta de Tercera Categoría, y de acuerdo con las normas glosadas para que las mismas sean susceptibles de ser deducidas para propósitos tributarios, es necesario identificar a la cuenta por cobrar que corresponda, y demostrar la existencia del riesgo de incobrabilidad o morosidad del deudor.

¹ Las empresas al vender sus bienes o prestar sus servicios, otorgan facilidades a sus clientes para el pago, existiendo un riesgo de incumplimiento en su pago; es por ello que al preparar los estados financieros se requiere que la Administración de la empresa lleve a cabo estimaciones y supuestos para la determinación de los saldos de los activos, siendo una de las principales estimaciones la referida a la provisión para cuentas de cobranza dudosa; por lo que al cierre del ejercicio económico se efectúa un análisis de los saldos de las cuentas por cobrar, para determinar el importe de la provisión que se va a registrar en los libros contables, utilizando para tal fin un método uniforme.

3



Tribunal Fiscal

N° 07447-3-2008

Que respecto al requisito que la provisión figure en forma "discriminada", este Tribunal en la Resolución N° 1317-1-2005 del 1 de marzo de 2005, ha señalado que no existe en la Ley del Impuesto a la Renta ni en su reglamento, disposición alguna en cuanto al detalle que debe contener la discriminación de las cuentas provisionadas, obligación que cabe considerarse cumplida cuando menos con la identificación de los clientes cuyas deudas se estiman incobrables así como de los documentos en los que se encuentran contenidas éstas, indicando que la falta de precisión en cuanto a la fecha de emisión y de vencimiento de los documentos provisionados como incobrables, no supone que se incumpla el requisito de discriminación exigido.

Que en virtud al Requerimiento N° 0240869, la Administración solicitó la exhibición del Libro Diario, Mayor, e Inventarios y Balances del ejercicio 2001 (foja 426), y según consta en el resultado, la recurrente cumplió con lo solicitado, precisándose en el punto 1.5 del Anexo "A" al resultado del citado requerimiento, que exhibió Libro de Inventarios y Balances legalizado el 30 de marzo de 2004.

Que en el Anexo "A" al Requerimiento N° 00094799, la Administración señala que de la revisión del Libro de Inventario y Balances se ha verificado que la recurrente ha anotado en los folios 3113 al 3126 la provisión para cuentas de cobranza dudosa en las Cuentas 19200, 19202 y 19205 por un total de S/. 13 900 739,93, las cuales conforman una relación que sólo contiene la siguiente información: código de cliente, nombre o razón social del cliente, número de asiento e importe.

Que de la verificación del Libro Mayor también se establece que la recurrente ha contabilizado en las Cuentas 68410 y 68411 (provisiones para cuentas de cobranza dudosa comercial y no comercial), la suma de S/. 6 497 153,73 las que afectaron los resultados del ejercicio 2001 (foja 383), y que en los libros e información exhibida no se identifica cuales son los documentos que originaron las provisiones para cuentas de cobranza dudosa, por lo que solicitó la explicación y sustentación documentaria pertinente.

Que en respuesta a lo solicitado, (foja 343) la recurrente señala que del total de la provisión para cuentas de cobranza dudosa contabilizada como gasto por S/. 6 497 154,00, se adicionó a la renta imponible del Impuesto a la Renta la suma de S/. 2 106 967,00 por las provisiones que no cumplían con los requisitos establecidos por la norma del Impuesto a la Renta, agregando que la provisión considerada como deducible ascendente a S/. 4 390 187,00 se encontraba registrada en el Libro de Inventarios y Balances de manera discriminada, adjuntando el Anexo N° 1 denominado "Detalle de la Provisión de Cobranza Dudosa No Aceptada para Propósitos Tributarios - Ejercicio 2001" (fojas 312 al 316) y el Anexo N° 2 denominado "Detalle de la Provisión para Cuentas de Cobranza Dudosa - Periodo 2001 - Permitido para Efectos Tributarios" (fojas 326 al 341), en los que detalla el RUC del cliente, número de documento, la fecha de vencimiento, el importe de la provisión, y los motivos por los cuales se efectuó la provisión² y hace referencia a números de folios del Libro de Inventarios y Balances.

Que a este respecto, la Administración concluyó que las anotaciones efectuadas en la Cuenta 19, sólo contienen la siguiente información: código de cliente, nombre o razón social del cliente, número de asiento, número de registros (no todas las filas tienen esa información) e importe (foja 378), y que de la comparación de los Anexos N° 1 y 2 y del Libro de Inventario y Balances se ha establecido que ninguno de los documentos se encuentran discriminados en la Cuenta 19 (foja 377).

Que obra a fojas 78 a 93 copia del Libro de Inventarios y Balances del año 2001, apreciándose que los folios 1967 y 1968 contienen un índice donde se consigna que las Sub Cuentas 19200, 19202 y 19205 de la provisión para cuentas de cobranza dudosa están en las páginas 3113 al 3126 del citado libro, los cuales obran en autos dentro de los papeles de trabajo de fiscalización.

Que como reconoce la Administración, dentro del contenido del Libro de Inventarios y Balances que obra en autos, se observa un código y nombre o razón social del cliente, fecha, número de asiento, número de

² Se señala los días de vencimiento, el importe de letras protestadas y en cobranza judicial.

4



Tribunal Fiscal

N° 07447-3-2008

registro (no todas las filas tienen esa información), la glosa e importe. Así, de autos se observa que en diciembre del 2001 se efectuó la provisión por la cuenta del Cliente 00999179 Rhone Poulenc Rorer Uruguay por la suma de S/. 61 240,26, del Registro N° 00075 (foja 88) y en el Anexo N° 2.1 del resultado del Requerimiento 00094799, correspondiente al detalle de los reparos, se consigna al mismo cliente Código 00999179, la Nota de Débito N° 75 por S/. 61 240,26, con fecha de vencimiento 31 de diciembre de 1999, y que tenía 731 días de vencida (foja 353), es decir que el Libro de Inventario y Balances contenía la identificación del cliente, el número de comprobante y/o documento y el importe de la provisión.

Que asimismo se observa que con el Cliente 00999178 Rhone Poulenc Rorer S.A. se provisiona la suma de S/. 4 425,25, correspondiente al Registro N° 00049 (foja 89), y según el Anexo N° 2 presentado por la recurrente (foja 326) y el Anexo N° 2.1 del resultado del Requerimiento 00094799, corresponde al cliente Rhone Poulenc Rorer S.A., Código 00999178, la Nota de Débito N° 49 por S/. 4 425,36, con fecha de vencimiento 21 de diciembre de 1999 y que tenía 741 días de vencida (foja 353).

Que también, en el Libro de Inventarios y Balances se observa una anotación donde se identifica el cliente (foja 89), se señala un número de registro y el importe de la provisión (Cliente 00991151, Registro N° 00073 y S/. 257 965,60), pero según el Anexo N° 2 presentado por la recurrente, este importe corresponde a las Notas de Débito N° 73 y 74 (foja 326), observándose adicionalmente un registro donde se identifica al Cliente 90001001, Carlos Alza Albuquerque, se señala el Registro N° 0002001-12 y el importe por S/. 67 022,00 y S/. -38,94 (foja 77), y según el Anexo N° 1 presentado por la recurrente, el importe de S/. 67 022,00 corresponde a la suma de diversos documentos (foja 312).

Que en las copias del Libro de Inventarios y Balances también se observa que existen anotaciones donde no se identifica a los clientes pero se menciona el número del asiento contable (90) y en otro, por ejemplo se muestra una anotación global donde se señala el número de los asientos contables que la origina, la glosa, pero no se identifica al cliente ni comprobante y/o documento alguno (foja 83).

Que en resumen, en la Cuenta 19 del Libro de Inventarios y Balances que obra en autos, se evidencia que sólo en algunas anotaciones se identifica al cliente, el número de comprobante y/o documento y el importe de la provisión, desvirtuándose lo sostenido por la Administración de que ninguno de los documentos contenidos en los anexos presentados se encuentra discriminado³ en dicho libro.

Que por otro lado obra una copia del "Registro Auxiliar – Provisión de Cobranza Dudosa 2001 según Libro de Inventarios y Balances", que según afirma la recurrente, se enlazaba con el Libro de Inventarios y Balances por el código del cliente, nombre del cliente y los números de folios (foja 761 a 778), el mismo que contiene el nombre y RUC o código del cliente, el tipo y número de documento, la fecha del documento, la fecha de vencimiento, el importe de la provisión, los motivos por los cuales se efectuó la provisión, una columna donde se indica cual es la provisión aceptada y en otra cual es la provisión no aceptada.

Que sobre este particular el Tribunal Fiscal ha considerado que se cumple con el requisito de la discriminación de la provisión de cobranza dudosa en el Libro de Inventarios y Balances, cuando éste figura en otros libros o registros en forma discriminada o esta información está consignada en hojas sueltas anexas legalizadas.

Que conforme al criterio contenido en la Resolución N° 04321-5-2005, aún cuando la provisión no figure discriminada en el Libro de Inventarios y Balances, dicho requisito se cumple con el detalle que se ha efectuado en el Libro Diario legalizado en el que se indica el número de documento que contiene la deuda que tiene la condición de cobranza dudosa, el vencimiento, la identificación del cliente y el importe de la provisión, datos que permiten a la Administración la verificación y el seguimiento de la condición de incobrabilidad de las cuentas y su proporcionalidad.

³ Datos mínimos que debe contener el Libro de Inventarios y Balances de acuerdo a la jurisprudencia citada anteriormente.

5



Tribunal Fiscal

N° 07447-3-2008

Que asimismo en el caso resuelto por la Resolución N° 01317-1-2005 de 1 de marzo de 2005, en el Libro de Inventarios y Balances se consignaba en forma global el importe de la provisión para cuentas de cobranza dudosa, pero en hoja legalizada anexa al referido libro se había consignado el detalle de las acreencias que conforman las referidas provisiones, como son la identificación del cliente, el número del documento que tendría la condición de cobranza dudosa y el importe de la provisión, que permitan la verificación y seguimiento de la condición de incobrables de aquéllas, así como de la proporcionalidad de la deducción, que es la razón de ser del requisito del registro discriminado de la provisión.

Que conforme al criterio antes mencionado, con la presentación del "Registro Auxiliar – Provisión de Cobranza Dudosa 2001 según Libro de Inventarios y Balances", que está legalizado y detalla, entre otros, el número de documento que contiene la deuda que tiene la condición de cobranza dudosa, el vencimiento, la identificación del cliente y el importe de la provisión, se ha cumplido el requisito de la discriminación de la provisión de cobranza dudosa en el Libro de Inventarios y Balances.

Que respecto de lo argumentado por la Administración en el sentido que el citado registro no forma parte del Libro de Inventarios y Balances por cuanto el haber sido legalizado el 21 de diciembre 2004, permite concluir que en el ejercicio 2001 no existía, este Tribunal en la Resolución N° 1317-1-2005 del 1 de marzo de 2005, ha señalado que el hecho que el anexo al Libro de Inventarios y Balances se encontrara legalizado con posterioridad, no afecta la validez de la información que contiene, en tanto se haya presentado documentación adicional, como son los originales de parte de la documentación comercial y bancaria de las cuentas de cobranza dudosa provisionadas, que permiten corroborar la fehaciencia y preexistencia de los hechos que el anexo detalla.

Que durante la fiscalización la recurrente presentó los Libros Diario y Mayor, los comprobantes de pago de ventas, las notas de débito como de crédito emitidas durante el ejercicio 2001 (fojas 426 y 423), copias de letras protestadas y documentación bancaria, copia de correspondencia comercial, entre otros⁴ (fojas 442 a 569), los cuales permiten corroborar la fehaciencia y preexistencia de los hechos que el registro auxiliar detalla.

Que en este orden de ideas, el haberse legalizado con fecha posterior al cierre del ejercicio 2001, el "Registro Auxiliar – Provisión de Cobranza Dudosa 2001 según Libro de Inventarios y Balances", no afecta la validez de la información que dicho registro auxiliar contiene, al haberse presentado documentación que permite corroborar la fehaciencia y preexistencia de los hechos que el registro auxiliar detalla, por lo que se tendría por cumplido el requisito de la discriminación de la provisión de cobranza dudosa en el Libro de Inventarios y Balances, y en este sentido procede dejar sin efecto el presente reparo.

Que de otro lado, respecto a la observación de algunos comprobantes de pago y/o documentos anotados en las Cuentas 12102 y 16803 del Libro de Inventarios y Balances al 31 de diciembre del 2001, a las que no se les habría otorgado el tratamiento contable de cuentas por cobrar dudosas de conformidad con el Plan Contable General Revisado (foja 1157), la Administración alega que las cuentas de cobranza dudosa están constituidas por aquellos importes registrados en la Cuenta 19, la misma que tiene su origen directo en las Cuentas 129 ó 169, por ello, si una deuda no se encuentra registrada en estas cuentas, contablemente no constituye una provisión para cuentas de cobranza dudosa (foja 1299/vuelta).

Que el inciso i) del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta y el numeral 2 del inciso f) del artículo 21° de su reglamento, regulan el registro de la provisión para cuentas de cobranza dudosa que afecta la determinación de los resultados del ejercicio, por lo que debe analizarse el registro de dicha provisión dentro del proceso contable.

Que para efectuar el registro contable, es de uso obligatorio el Plan Contable General Revisado, el mismo que al detallar las cuentas de gestión, consigna, entre otros, a la Cuenta 68 - Provisiones del Ejercicio, y

⁴ Esta documentación fue revisada por la Administración, antes de la emisión de los valores, según consta en los Anexos N° 4, 5 y 6 de los valores girados (fojas 1130 a 1134).



Tribunal Fiscal

N° 07447-3-2008

dentro de su contenido, señala que agrupa las cuentas divisionarias que acumulan durante el ejercicio las provisiones efectuadas con la finalidad de valuar los activos y dentro de la nomenclatura de las cuentas divisionarias, establece la Sub Cuenta 684 - Cuentas de Cobranza Dudosa.

Que asimismo en el citado Plan Contable, se detalla la Cuenta "19 Provisión para Cuentas de Cobranza Dudosa" (cuenta del activo), señalando como contenido, que ésta agrupa las cuentas divisionarias que acumulan las provisiones para cubrir, en su caso, las pérdidas provenientes de acreencias incobrables.

Que en consecuencia, cuando se efectúa el registro contable de la provisión de cobranza dudosa, intervienen dos cuentas una de gastos (Cuenta 68) y otra del activo (Cuenta 19), y teniendo en cuenta que el Libro de Inventario y Balances contiene el detalle del activo, pasivo y patrimonio de una empresa, cuando se dispone que la provisión esté discriminada en el Libro de Inventarios y Balances, debe entenderse que se alude al detalle de la Cuenta 19 - Provisión para Cuentas de Cobranza Dudosa.

Que en el procedimiento de fiscalización se dejó constancia que de la verificación del Libro Mayor se establece que la recurrente ha contabilizado en las Cuentas 68410 y 68411 un total de S/. 6 497 153,73, importe que afectó los resultados del ejercicio 2001 y que los cargos en estas cuentas concilian con los abonos en la Cuenta 19 por provisiones para cuentas de cobranza dudosa del Libro Diario y Libro Mayor del ejercicio 2001 (foja 377), lo cual evidencia que para registrar la estimación de la provisión para cuentas de cobranza dudosa, la recurrente ha utilizado correctamente la cuentas contables que corresponde (Cuentas 68 y 19), por lo que carece de sustento lo señalado en la apelada en el sentido que parte del reparo se sustenta en que ciertas provisiones deducidas como gasto en el ejercicio 2001, no han sido contabilizadas en la Cuenta 19.

Que respecto del tratamiento contable de las Sub Cuentas 129 y 169 referidas a la cobranza dudosa de las cuentas contables 12 - Clientes y 16 - Cuentas por Cobrar Diversas, el Plan Contable, dentro del registro y valuación de la Cuenta 12 señala que cuando menos, al cierre del ejercicio, las cuentas cuyos términos hayan excedido el tiempo considerado como "habitual de crédito" por la empresa, y ella esté en posición de pruebas que califiquen a estas cuentas como de cobranza dudosa, serán objeto de regularización, transfiriéndolas a la Cuenta 129 - Cobranza Dudosa, y que sin perjuicio de lo anterior, la empresa deberá, de ser el caso, crear la provisión que sea necesaria, para tal efecto utilizará la divisionaria específica de la Cuenta 19 - Provisión para Cuentas de Cobranza Dudosa, con cargo a la Cuenta 684 - Cuentas de Cobranza Dudosa.

Que asimismo el aludido Plan Contable dentro del registro y valuación de la Cuenta 16 - Cuentas por Cobrar Diversas, establece que cuando menos, al cierre del ejercicio, las cuentas cuyos términos hayan excedido el tiempo considerado como "habitual de crédito" por la empresa, y ella esté en posición de pruebas que califiquen a estas cuentas como de cobranza dudosa, serán objeto de regularización, transfiriéndolas a la Cuenta 169 - Cobranza Dudosa, y que sin perjuicio de ello, la empresa deberá, de ser el caso, crear la provisión que sea necesaria, debiendo para tal efecto utilizar la divisionaria específica de la Cuenta 19 - Provisión para Cuentas de Cobranza Dudosa, con cargo a la Cuenta 684 - Cuentas de Cobranza Dudosa.

Que la explicación del Plan Contable revela que el registro de la citada provisión se realiza utilizando un cargo a la Cuenta 684 y un abono a la Cuenta 19, y siendo que con este registro se afecta los resultados de la empresa, debe entenderse que es a dicho registro contable que se refieren las normas del Impuesto a la Renta, cuando se refiere a la deducibilidad de las provisiones para cuentas de cobranza dudosa.

Que la transferencia a las Cuentas 129 y 169 es solamente una regularización a nivel de divisionarias o "reclasificación de cuentas" y no una "provisión", que no incide en la determinación de los resultados de la empresa, por lo que su incumplimiento no puede servir para sostener que no se ha efectuado una provisión de cobranza dudosa, habiéndose verificado que la recurrente ha cumplido con registrar la referida provisión mediante cargo a la Cuenta 684 y abono a la Cuenta 19, haciendo un correcto uso de



Tribunal Fiscal

N° 07447-3-2008

las cuentas contables, por lo que en este extremo carece de sustento el reparo planteado por la Administración.

Que de otro lado, respecto de los comprobantes de pago y documentos detallados en el Anexo 2.1, de la Resolución de Determinación N° 012-003-0007816 (fojas 360 a 380), se tiene que sobre ellos no se acredita que hayan transcurrido más de 12 meses desde la fecha de vencimiento de la obligación ni se encuentra acreditado el riesgo de incobrabilidad o morosidad del deudor, siendo que la documentación presentada consistente en cartas simples a un estudio de abogados para que inicie una acción judicial, y con relación a las gestiones de cobranza encargada a otras empresas, debe tenerse presente que de acuerdo con lo señalado por este Tribunal en la Resolución N° 02976-2-2004, la correspondencia o constancias presentadas por éstas, deben estar acompañadas de la documentación sustentatoria respectiva que acredite la realización de los actos que en ellas se afirma haber efectuado.

Que asimismo respecto de documentos no vencidos, para que estas cuentas sean provisionadas como incobrables se tiene que demostrar la existencia de dificultades financieras del deudor que hagan previsible el riesgo de incobrabilidad, por lo que los reparos correspondientes a documentos no vencidos, que se detallan en el anexo antes mencionado, deben mantenerse, al no haberse acreditado la existencia de dificultades financieras de los deudores.

Que por otra parte se aprecia que la Administración repara la provisión de la Letra de Cambio N° 33666 girada a la Empresa Agroindustrial Casa Grande S. A. por US \$ 300 000,00, atendiendo a que el referido título valor tiene como fecha de emisión el 30 de abril de 2001 y como fecha de vencimiento el 20 de diciembre de 2001, lo cual supone que la recurrente está prorrogando el vencimiento inicial de la obligación hasta esta nueva fecha, por lo que al 31 de diciembre de 2001, aún no habían transcurrido los doce meses desde el vencimiento de la obligación, y en consecuencia que esta deuda no podía ser provisionada en el ejercicio 2001, y además menciona que las facturas que originan la emisión de la letra de cambio no tiene la condición de cuenta de cobranza dudosa al no haber sido registrada en la Cuenta 129 del Libro de Inventarios y Balances (foja 1299).

Que a foja 3120 del Libro de Inventario y Balances (foja 83) se observa una anotación que señala que corresponde a la provisión para cuentas de cobranza dudosa de Empresa Agroindustrial Casa Grande S.A. por S/. 1 032 600,00 (US \$ 300 000,00), y en el "Registro Auxiliar – Provisión de Cobranza Dudosa 2001 según Libro de Inventarios y Balances", se consigna que respecto del cliente Empresa Agroindustrial Casa Grande S.A., con RUC 20131823020, se ha provisionado la Letra de Cambio N° 33666 por el importe de US \$ 300 000,00 y un equivalente en moneda nacional de S/. 1 032 000,00, que ha vencido el 20 de diciembre del 2000 y que tiene 376 días de vencido (foja 765).

Que a foja 1260 del expediente obra la copia legalizada de la Letra de Cambio N° 0033666 que tiene como fecha de giro el 30 de abril de 2001 y como fecha de vencimiento el 20 de diciembre de 2001, girada a la Empresa Agroindustrial Casa Grande S.A. con RUC 20131823020, por el importe de US \$ 300 000,00, apreciándose que dicho documento fue protestado el 4 de enero del 2002 (foja 1259).

Que según lo expuesto, son deducibles para establecer la renta neta de tercera categoría las provisiones por deudas incobrables siempre que se determinen las cuentas a las que corresponden. En el presente caso la recurrente ha identificado que la cuenta por cobrar que ha provisionado como incobrable⁵, corresponde a la Letra de Cambio N° 33666 por el importe de US \$ 300 000,00.

Que en ese sentido, si bien se aprecia de la apelada que la Administración no discute la antigüedad de la deuda contenida en las facturas emitidas a la Empresa Agroindustrial Casa Grande S.A.⁶, afirma que la aceptación de una letra de cambio ha implicado la prórroga del vencimiento inicial de la obligación hasta una nueva fecha en la que se exige el cumplimiento de la prestación a cargo del deudor, y bajo este

⁵ Al estar discriminado en el "Registro Auxiliar – Provisión de Cobranza Dudosa 2001, según Libro de Inventarios y Balances".

⁶ Durante la fiscalización la recurrente presentó el detalle del canje de facturas por letras y copias de las facturas canjeadas.

8



Tribunal Fiscal

N° 07447-3-2008

orden de ideas concluye que si bien al cierre del ejercicio 2001, dicho documento se encontraba vencido⁷, la recurrente no ha demostrado que a la fecha de efectuar la provisión, existieran dificultades financieras del deudor que hicieran previsible el riesgo de incobrabilidad, ni ha demostrado su morosidad, por medio de gestiones de cobro, el protesto de documentos o el inicio de cobranza judicial, ni tampoco han transcurrido más de 12 meses de vencida aquélla.

Que sobre este particular es del caso indicar que de la revisión de las facturas emitidas a Empresa Agroindustrial Casa Grande S.A., cuyas copias obran en autos a fojas 430 a 441⁸, que fueron canjeadas por citada letra, se aprecia que el vencimiento de las mismas se ha producido entre mayo y octubre de 2000, siendo por tanto que al cierre del ejercicio 2001 ya habían transcurrido los doce meses exigidos por ley.

Que de otro lado, el artículo 1233° del Código Civil, dispone que la entrega de títulos valores que constituyen órdenes o promesas de pago, sólo extinguirá la obligación primitiva cuando hubiesen sido pagados o cuando por culpa del acreedor se hubiesen perjudicado, salvo pacto en contrario, agregando que entre tanto la acción derivada de la obligación primitiva quedará en suspenso. Asimismo, conforme a los artículos 1277° y siguientes del referido Código Civil, la emisión de títulos valores no produce la novación de la obligación, definiéndose este concepto como a la sustitución de una obligación por otra.

Que en el presente caso, al cierre del ejercicio gravable 2001, la deuda contenida en la letra de cambio no había sido pagada ni tampoco se había producido el perjuicio del título valor por culpa del acreedor, y en este sentido resulta inexacto la afirmación de la Administración en el sentido que la obligación del deudor Empresa Agroindustrial Casa Grande S.A., hubiera tenido en virtud a la entrega de la letra de cambio una prórroga o renovación, siendo que tampoco se ha producido el supuesto de novación previsto en la norma citada en el considerando anterior, que haría atendible la posición del ente acotador, para desconocer la antigüedad de la deuda bajo análisis.

Que en este orden de ideas, procede levantar el reparo formulado respecto de la provisión para cuentas de cobranza dudosa de la Empresa Agroindustrial Casa Grande S.A., correspondientes a las facturas que fueron canjeadas con la letra observada, por el importe que el adquirente tuvo la obligación de pagar.

Que respecto al reparo por un mayor importe anotado en el Libro de Inventarios y Balances, por S/. 1 322,35, correspondiente a la cuenta por cobrar de la cliente Rojas Paredes Maria Elvira, y contenida en la Letra de Cambio N° 0032802 (foja 1177), se observa que en el "Registro Auxiliar – Provisión para Cuentas de Cobranza Dudosa 2001 según Libro de Inventarios y Balances" se consigna S/. 2 933,12 (foja 773), mientras que para la Administración sólo asciende a S/. 1 610,77 (fojas 117 y 38), procediendo a reparar la diferencia.

Que sobre este particular, la recurrente no presenta argumentos que cuestionen el reparo ni desvirtúen la observación realizada por la Administración, por lo que procede confirmar el mismo.

Que en relación al reparo a la deducción efectuada en la declaración anual del Impuesto a la Renta por provisión para cuentas de cobranza dudosa por S/. 133 900,92, se tiene que durante la fiscalización, la Administración observó la suma de S/. 1 707 494,00 por provisiones para cuentas de cobranza dudosa que fue reparada en la declaración del ejercicio 2000 (fojas 279 y 382).

Que como resultado de la evaluación de la documentación presentada se determinó que la suma de S/. 133 900,92 correspondían a comprobantes de pago y/o documentación duplicada en la provisión según la verificación efectuada en el Libro de Inventarios y Balances y a información no identificada y/o que no coincidía con la información anotada en el citado libro, detalle que figura consignado en el Anexo 3.1 al

⁷ Sólo por 11 días y no por los 376 días que se menciona en el Registro Auxiliar – Provisión de Cobranza Dudosa 2001 según Libro de Inventarios y Balances.

⁸ En algunas facturas se consigna que el comprador pagaría neto del Impuesto General a las Ventas según Decreto de Urgencia N° 089-97.





Tribunal Fiscal

N° 07447-3-2008

resultado del citado requerimiento (fojas 344 y 345), por lo que en el Anexo A de su resultado, se deja constancia que se determinan reparos a la deducción efectuada en la declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2001, por provisiones para cuentas de cobranza dudosa del ejercicio 2000, al incumplir con los requisitos para que califiquen como tales (foja 373).

Que siendo que la suma reparada corresponde a la diferencia entre la deducción tributaria realizada por la recurrente por S/. 1 707 494,00 y aquélla aceptada por la Administración S/. 1 573 593,08, y atendiendo a que la recurrente en su escrito de reclamación acepta el reparo por comprobantes de pago y/o documentación duplicada y el reparo por información no identificada y/o que no coincide con la información anotada en el Libro de Inventarios y Balances (foja 1029), y que éstos son los motivos del presente reparo, corresponde en esta instancia confirmar la validez del mismo.

Que en atención a lo expuesto en los considerandos precedentes, procede confirmar en parte la apelada, en el extremo referido al Impuesto a la Renta de 2001, debiendo la Administración considerar que al haberse levantado en esta instancia los reparos correspondientes a la falta de discriminación de la provisión para cuentas de cobranza dudosa en el Libro de Inventarios y Balances, a su incorrecto tratamiento contable y el realizado por la provisión vinculada a la deuda de Empresa Agroindustrial Casa Grande S.A., resulta necesario que proceda a reliquidar la deuda contenida en la Resolución de Determinación N° 012-003-0007816, y en la Resolución de Multa N° 012-002-0007658, girada por la infracción prevista en el numeral 2 del artículo 178° del Código Tributario, al haber sido emitida sobre la base de la citada resolución de determinación.

Que en relación al reparo por no considerar la parte correspondiente al valor CIF de los bienes transferidos antes de solicitar su despacho a consumo en el cálculo de la prorrata para efecto del crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas, es del caso establecer si la misma tiene o no la condición de "operación no gravada" para efecto del procedimiento contenido en el artículo 23° de la Ley del Impuesto General a las Ventas.

Que el artículo 23° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas, aprobado por Decreto Supremo N° 055-99-EF, dispone que para efecto de la determinación del crédito fiscal, cuando el sujeto del impuesto realice conjuntamente operaciones gravadas y no gravadas, deberá seguirse el procedimiento que señale el reglamento.

Que el numeral 6 del artículo 6° del reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas aprobado por Decreto Supremo N° 29-94-EF, sustituido por Decreto Supremo N° 136-96-EF, establece el procedimiento que deberán utilizar los sujetos que efectúen conjuntamente operaciones gravadas y no gravadas, a efecto de determinar su crédito fiscal.

Que el numeral 6.2 de la citada norma dispone que cuando el sujeto no pueda determinar las adquisiciones que han sido destinadas a realizar operaciones gravadas y no gravadas con el impuesto, el crédito fiscal se calculará efectuando el procedimiento de prorrata contenido en ese numeral.

Que el antepenúltimo párrafo de dicho artículo precisa que se entenderá como operaciones no gravadas a las comprendidas en el artículo 1° de la antes mencionada ley, que se encuentren exoneradas o inafectas del impuesto.

Que a su vez, el citado artículo 1° señala que el Impuesto General a las Ventas grava la venta en el país de bienes muebles, la prestación o utilización de servicios en el país, los contratos de construcción, la primera venta de inmuebles que realicen los constructores de los mismos, y la importación de bienes.

Que de acuerdo con las citadas normas este Tribunal ha interpretado en diversas resoluciones tales como las N° 0849-1-2001, 0556-1-2004, 03723-2-2004, 07552-1-2004 y 03475-3-2005, que para que un sujeto del Impuesto General a las Ventas se encuentre obligado a aplicar el procedimiento incluido en el numeral 6 del artículo 6° en referencia, deberá realizar alguna de las operaciones previstas en su artículo 1°, como

 10



Tribunal Fiscal

N° 07447-3-2008

es el caso de las ventas de bienes que se encuentren exoneradas o inafectas del impuesto, lo que no ocurre con la transferencia de bienes no producidos en el país efectuada antes de haber solicitado su despacho a consumo, que tal como se ha señalado en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 929-5-97, deben entenderse realizadas fuera del país.

Que en consecuencia, al no calificar las ventas efectuadas antes de su despacho a consumo, hasta el monto equivalente al valor CIF, como operaciones no gravadas para efecto del referido procedimiento de prorrata, durante el ejercicio 2001 la recurrente no se encontraba comprendida dentro del supuesto del artículo 23° de la norma, en tal sentido no le correspondía aplicar el citado procedimiento previsto en el numeral 6 del artículo 6° del reglamento a efecto de determinar el crédito fiscal, por lo que procede levantar el reparo efectuado, y dejar sin efecto las Resoluciones de Determinación N° 012-003-0007795 a 012-003-0007805, y 012-003-0007817.

Que en ese sentido y dado que las Resoluciones de Multa N° 012-002-0007646 a 012-002-0007657, giradas por las infracciones previstas en los numerales 1 y 2 del artículo 178° del Código Tributario, han sido emitidas sobre la base de la citadas resoluciones de determinación, procede igualmente dejarlas sin efecto.

Con los vocales Casalino Mannarelli, León Pinedo y Queuña Díaz, e interviniendo como ponente el vocal Queuña Díaz.

RESUELVE:

REVOCAR la Resolución de Intendencia N° 0150140005399 de 28 de abril de 2006, en el extremo referido al reparo al crédito fiscal por la venta de bienes antes de solicitar su despacho a consumo, dejándose sin efecto las Resoluciones de Determinación N° 012-003-0007795 a 012-003-0007805, y 012-003-0007817 y las Resoluciones de Multa N° 012-002-0007646 a 012-002-0007657, así como en el extremo relacionado a la falta de discriminación de la provisión para cuentas de cobranza dudosa en el Libro de Inventarios y Balances, a su incorrecto tratamiento contable y el realizado por la provisión vinculada a la deuda de Empresa Agroindustrial Casa Grande S.A., y **CONFIRMARLA** en lo demás que contiene, debiendo la Administración proceder conforme a lo indicado en la presente resolución.

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

CASALINO MANNARELLI
VOCAL PRESIDENTA

LEÓN PINEDO
VOCAL

QUEUÑA DÍAZ
VOCAL

Velásquez López Raygada
Secretario Relator
CD/VLR/DP/lt.