



Tribunal Fiscal

Nº 01867-8-2012

EXPEDIENTE Nº : 2091-2007
INTERESADO :
ASUNTO : Impuesto a la Renta y multas
PROCEDENCIA : Lima
FECHA : Lima, 3 de febrero de 2012

VISTA la apelación interpuesta por _____, contra la Resolución de Intendencia Nº 0250140005749/SUNAT emitida el 13 de diciembre de 2006 por la Intendencia Regional Lima de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - SUNAT, que declaró infundada la reclamación formulada contra las Resoluciones de Determinación Nº 022-03-0006755 a 022-03-0006767, y las Resoluciones de Multa Nº 022-02-0011099 a 022-02-0011111, giradas por Impuesto a la Renta de 2001, retenciones de no domiciliados de enero a diciembre de 2001, y por la comisión de la infracción tipificada en el numeral 13 del artículo 177º y en el numeral 1 del artículo 178º del Código Tributario.

CONSIDERANDO:

Que la recurrente explica que en el caso del reparo por presunción de ingresos derivados de predio cedido a título gratuito debe tenerse en cuenta el criterio contenido en la Resolución del Tribunal Fiscal Nº 4761-4-2003, y el hecho que el inmueble ha sido cedido gratuitamente y de manera parcial; que a efecto de desvirtuar la presunción de intereses contenida en el artículo 26º de la Ley del Impuesto a la Renta, no correspondía que en su calidad de acreedora presentara la contabilidad del deudor a la Administración sino que ella cursara el respectivo requerimiento a G & B Helvetia SAB S.A. en su condición de deudora, que al haber en efecto revisado la contabilidad de esta empresa, ha comprobado que durante el ejercicio 2001 no realizó operación contable alguna, sin registrar por tanto gastos por concepto de intereses generados por el préstamo que le fue otorgado.

Que manifiesta que el cálculo de intereses presuntos por préstamos otorgados a terceros fue realizado tomando como base de cálculo el monto del capital mensual y aplicando los factores acumulados de cada mes, de acuerdo a lo dispuesto en el numeral 5 de la Directiva Nº 010-2000/SUNAT, la cual no hace referencia expresa a la capitalización de intereses; que ha cumplido con los requisitos legales correspondientes a provisiones de cobranza dudosa deducibles del Impuesto a la Renta, que durante la fiscalización presentó tres letras de cambio con vencimientos a diciembre de 1998, 1999 y 2000, cuyos importes totalizan la suma provisionada, la cual fue previamente contabilizada como cuenta por cobrar diversa en el Libro de Inventarios y Balances, y que adicionalmente presentó un informe expedido por INFOCORP que acreditaba la dificultad financiera de la empresa deudora.

Que sostiene que, en el caso del reparo por la supuesta omisión de retener y pagar el Impuesto a la Renta por intereses abonados a un no domiciliado, estos se han originado en una transferencia de inmueble realizado por una persona natural que no calificaba como habitual y que por tanto no se encontraba gravada con dicho tributo, que al haberse otorgado un financiamiento, este constituye una operación accesoria a la operación principal y por tanto tampoco se encuentran afectos los intereses que respecto de él se hubieran generado; que aun cuando fuere aplicable la retención del Impuesto a la Renta, esta sólo podría exigirse a partir del mes en que se pagaron los intereses al no domiciliado.

Que la Administración refiere que durante la fiscalización se observó la existencia de un contrato de arrendamiento mediante el cual la recurrente exoneraba del pago del alquiler a Mokaffe E.I.R.L. por lo que se determinó la existencia de una renta ficta para efecto del Impuesto a la Renta, tomando como base de referencia el valor de autovalúo del inmueble detallado en el citado contrato, no correspondiendo considerar ninguna parte proporcional sino la totalidad del bien cedido, dado que no se ha acreditado el uso parcial, no obstante que dicha probanza corresponde a la contribuyente; que respecto de la presunción de intereses que ha sido objeto de reparo, la recurrente no presentó la prueba en contrario exigida por la ley del Impuesto a la Renta, que no obstante ello se realizó cruce de información con G & B Helvetia Sociedad Agente de Bolsa S.A. en su condición de empresa deudora del préstamo otorgado por la recurrente, de cuyo resultado se estableció que no tenía ningún registro en su contabilidad respecto del préstamo ni del pago de intereses, lo que generaba dudas respecto a su veracidad y no podían ser tomados como prueba en contrario, más aún si no contenían anotaciones; y que respecto a las capitalizaciones mensuales para la determinación del interés, la contribuyente no capitalizó mensualmente estos, que si bien la Directiva Nº 010-2000/SUNAT no hace referencia expresa a dicho procedimiento, del contenido y de las fórmulas aplicadas se tiene que estas implican capitalizaciones, y que se han detectado diferencias en la determinación de los intereses presuntos por lo que procede

f B L 1 P



Tribunal Fiscal

Nº 01867-8-2012

rectificar la determinación del Impuesto a la Renta, incrementando los intereses calculados en fiscalización de S/. 509 250,48 a S/. 520 746,58.

Que señala que la provisión de S/. 1 864 209,53, efectuada por préstamo a G & B Helvetia Sociedad Agente de Bolsa S.A. no constituye gasto para efecto del Impuesto a la Renta por cuanto no cumple los requisitos previstos en el inciso f) del artículo 21° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, que el reporte de INFOCORP que se presentó para demostrar las dificultades financieras del deudor se ha obtenido con posterioridad al registro de la provisión en diciembre de 2001, por lo que carece de validez, que no se ha presentado documentación que sustente las gestiones de cobro efectuadas, que no puede calificarse como deuda de cobranza dudosa aquella que pertenecía a la mencionada compañía, toda vez que durante el ejercicio 2001 la recurrente siguió asumiendo deudas de aquella, porque de calificar como tal, no debió afrontar mas obligaciones respecto de ella, porque en todo caso el recupero devendría en cobranzas infructuosas, que además la propia contribuyente firmó un contrato con la deudora otorgándole un período de gracia de 3 años para efectuar el pago de intereses generados por estas deudas.

Que asimismo indica que durante la fiscalización presentó una letra de cambio como sustento de esta provisión, girada el 2 de enero de 2002 y con fecha de vencimiento 30 de diciembre de 2002, que en el mismo procedimiento presentó copia del documento pero anulada, y presentó copias de otras letras con fecha de vencimiento 30 de diciembre de 1998, 1999 y 2000, cuya importe total equivale al de la letra inicialmente mostrada, que esta anulación no resulta fehaciente, puesto que la propia recurrente exhibió la letra de cambio como válidamente emitida en dos oportunidades, que además contractualmente se había pactado que todas las obligaciones asumidas por la recurrente por cuenta de G & B Helvetia Sociedad Agente de Bolsa S.A. serían incluidas en una letra de cambio al final de cada ejercicio económico, y a partir de ese momento habría un período de gracia de 3 años para el cobro de intereses, a cuyo vencimiento se emitiría una nueva letra renovando la anterior e incluyendo capital e intereses, y que sobre la base de ello, a efecto de cumplir con el período de 12 meses de vencimiento, recién podrían ser objeto de provisión a partir del ejercicio 2002; y que la anotación contable no detalla las letras pendientes de pago, sino únicamente los nombres de las empresas y personas cuyas deudas se encontraban pendientes de cancelación y su importe total, sin especificar el documento que las ha generado ni el importe individual, razón por la cual no se ha cumplido con el requisito de registrar la provisión en forma discriminada.

Que argumenta que la recurrente acreditó a un beneficiario no domiciliado rentas de segunda categoría (intereses), por lo que se encontraba obligada a efectuar las retenciones correspondientes, que al encontrarse contabilizado el gasto por los intereses generados, debía abonarse al fisco el monto de la retención en el mes en que se produjo la anotación contable, independientemente del hecho que no se efectuara el pago, circunstancia que fue verificada de los libros contables en las que comprobó que no se realizaron pagos por la amortización de intereses ni por la deuda principal.

Que como consecuencia de la fiscalización llevada a cabo por la Administración a efecto de verificar el cumplimiento de las obligaciones tributarias relativas al Impuesto a la Renta del ejercicio 2001 se establecieron los reparos por presunción de ingresos de predio cedido gratuitamente, diferencia entre intereses presuntos calculados por la Administración, aplicación de intereses presuntos por préstamos a terceros y provisiones por cuentas de cobranza dudosa; y adicionalmente se detectaron omisiones a las retenciones del Impuesto a la Renta, derivado de intereses pagados a un beneficiario no domiciliado.

Que en relación a los citados reparos, que constituyen aspectos materia de controversia, corresponde indicar lo siguiente:

- **Presunción de ingresos por predio cedido gratuitamente**

Que mediante punto 7 del Anexo al Requerimiento N° 3611 N° 00018822 (foja 513) se solicitó sustentar mediante contrato de arrendamiento los ingresos obtenidos por el local ubicado en la segunda planta del edificio ubicado en Av. Central 717, usado por Mokaffe EIRL, por cuanto no fue exhibido ni el contrato de arrendamiento, ni registrado en la contabilidad de la empresa ingresos provenientes del arrendamiento de este local.

Que en el punto 7 del resultado del mencionado requerimiento (foja 507) recogido asimismo en el Anexo N° 2 a la Resolución de Determinación N° 022-03-0006767 (foja 931) se deja evidencia que la recurrente ha exhibido contrato sin legalizar de arrendamiento celebrado con Mokaffe EIRL de 1 de julio de 1998, en cuya cláusula cuarta se fija la renta mensual de US\$ 300,00 mas el Impuesto General a las Ventas, con vigencia del 1 de agosto de 1998 a 30 de julio del año 2000, que el área del local arrendado es de 40 m2, que da cuenta además de la Addenda al citado documento en la

f \$ 2 P



Tribunal Fiscal

Nº 01867-8-2012

que se acuerda la prórroga de la vigencia hasta el 30 de diciembre de 2002 y la exoneración del pago de la renta mensual hasta que entren en funcionamiento los negocios de las tiendas colindantes; que sobre esta base y considerando el autoavalúo del Impuesto Predial de 2001, el valor del predio total es de S/. 19 258,55, por lo que la renta presunta equivalente al 6 por ciento es de S/. 1 155,15, que constituye adición a la renta neta imponible.

Que el inciso d) del artículo 23° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo Nº 054-99-EF, establecía que constituía renta de primera categoría la renta ficta de predios cuya ocupación hayan cedido sus propietarios gratuitamente o a precio no determinado, la que será equivalente al 6 por ciento del valor del predio declarado en el autoavalúo correspondiente al Impuesto Predial, y asimismo, que se presumía que los predios habían estado ocupados durante todo el ejercicio gravable, salvo demostración en contrario a cargo del locador, de acuerdo a lo que se estableciera en el reglamento.

Que de acuerdo con el inciso e) del artículo 28° de la misma ley, resultaban gravadas como rentas de tercera categoría, las demás rentas que obtuvieran las personas jurídicas a que se refiere el artículo 14° y las empresa domiciliadas en el país, cualquiera sea la categoría a la que debieran atribuirse.

Que por su parte, el numeral 4 del inciso a) del artículo 13° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo Nº 122-94-EF, establece que para efecto de la renta ficta de predios, el período de desocupación de estos se acreditará con la disminución en el consumo de los servicios de energía eléctrica y agua, o con cualquier otro medio probatorio que se estime suficiente a criterio de la SUNAT, y el numeral 5 del inciso a) del artículo 13° antes citado, establece que se entenderá que existe cesión gratuita o a precio no determinado de predios cuando se encuentren ocupados por persona distinta al propietario y siempre que no se trate de arrendamiento o subarrendamiento, salvo prueba en contrario, y que se presume que la cesión indicada se realiza por el total del bien, siendo de cargo del contribuyente la probanza de que se hubiera realizado de manera parcial, en cuyo caso la renta ficta se determinará en forma proporcional a la parte cedida.

Que la Resolución Nº 04761-4-2003 emitida por este Tribunal, cuya aplicación al presente reparo es alegada por la recurrente, y que tiene carácter de precedente de observancia obligatoria ha señalado que corresponde a la Administración probar que el predio ha estado ocupado por un tercero bajo un título distinto al de arrendamiento o subarrendamiento, debido a que ello constituye el hecho base a fin que se presuma la existencia de renta ficta por la cesión gratuita de la totalidad del mismo por todo el ejercicio gravable, prevista en el inciso d) del artículo 23° de la Ley del Impuesto a la Renta, correspondiendo al deudor tributario acreditar, de ser el caso, que el inmueble no ha sido cedido en su totalidad, o por todo el ejercicio.

Que obra en autos a fojas 326 a 330, el contrato de arrendamiento de 1 de julio de 1998 en virtud al cual la recurrente da en arrendamiento a Mokaffe EIRL, el local Nº 210 ubicado en Av. Paseo de la República 3476, San Isidro, con un área de 40 m² por un período de dos años que terminaría el 30 de julio de 2000, y con una renta mensual de US\$ 300,00 mas el Impuesto General a las Ventas.

Que asimismo se aprecia la Addenda al contrato antes mencionado de 1 de agosto de 2000, en cuya PRIMERA CLAÚSULA ADICIONAL (foja 331) se acuerda su prórroga hasta el 30 de diciembre de 2002, y la exoneración del pago de la renta mensual hasta que entren en funcionamiento los negocios en las tiendas colindantes, con la finalidad que la arrendataria pueda obtener ingresos que puedan cubrir sus gastos, incluido el arrendamiento.

Que sobre este particular, la recurrente se limita a señalar que el predio ha sido cedido gratuitamente y de manera parcial, siendo que no cuestiona que el bien haya estado en efecto ocupado por un tercero (Mokaffe EIRL); no habiendo durante el procedimiento de fiscalización ni en el procedimiento contencioso tributario presentado prueba alguna que sustente su dicho en el sentido que la cesión se realizó sobre parte del inmueble, no obstante que es de cargo suyo la probanza de este hecho.

Que asimismo se aprecia de fojas 325, la declaración de autoavalúo del Impuesto Predial de 2001, correspondiente al inmueble materia del antes mencionado contrato, sobre la base de la cual la Administración ha calculado el porcentaje de renta ficta, para efecto de establecer el importe del reparo, lo cual se encuentra arreglado a ley.

 3



Tribunal Fiscal

N° 01867-8-2012

Que en atención a lo expuesto, corresponde confirmar la procedencia del presente reparo así como la resolución apelada en este extremo.

- **Diferencia entre intereses presuntos calculados por la Administración**

Que en el punto 8 del Anexo al Requerimiento N° 3611 N° 00018822 (foja 513), la Administración solicita sustentar mediante la presentación del análisis de determinación y cálculo de los intereses presuntos por préstamos a accionistas y/o terceros, los cuales fueron adicionados a la renta neta imponible en la declaración del Impuesto a la Renta de 2001 por el importe de S/. 1 194 934, indicando las bases imponibles, intereses y fórmulas; por cuanto efectuada la determinación de oficio se estableció que debió adicionarse S/. 1 348 557, de acuerdo al cálculo detallado en el Anexo N° 01 al Requerimiento 3611 N° 00018822 (foja 511).

Que en el punto 8 del resultado del mencionado requerimiento (foja 506) se concluye que el cálculo realizado por la contribuyente no considera la capitalización mensual de los intereses calculados, lo que origina la diferencia con la cuantificación realizada por la Administración, y que en tal sentido de acuerdo a la fórmula especificada en la Directiva N° 010-2000/SUNAT se establece una adición de S/. 153 623 a la renta neta imponible, reparo recogido en el punto 2 del Anexo N° 2 a la Resolución de Determinación N° 022-03-0006767 (foja 931).

Que respecto del presente reparo debe señalarse de manera preliminar que su sustento se encuentra referido al hecho que la recurrente considera que la fórmula contenida en la Directiva N° 010-2000/SUNAT, no hace referencia expresa a la capitalización de intereses, motivo por el cual establece un importe menor por intereses presuntos que el establecido por la Administración; que al respecto debe tenerse en cuenta que en la referida directiva de 15 de agosto de 2000, se ha establecido que, a efecto de calcular la tasa activa de mercado promedio mensual en moneda nacional (TAMN) a que se refiere el artículo 26° de la Ley del Impuesto a la Renta, debe tenerse en cuenta la fórmula señalada por la Superintendencia de Banca y Seguros – SBS y contenida en su numeral 4.4., en el cual se recoge las fórmulas utilizadas para determinar el factor diario y el acumulado de la TAMN, así como la tasa de interés promedio.

Que al respecto debe acotarse que, como la propia SBS hace conocer¹, en su metodología de cálculo de los factores diarios y acumulados de las Tasas de Interés Promedio, que esta institución calcula y difunde diariamente los factores diarios y acumulados de las siguientes tasas de interés: TAMN, TAMN + 1, TAMN + 2; TAMEX; Tasa Pasiva en Moneda Nacional a más de 360 días; Tasa de Interés Legal Efectiva; Tasa de Interés Legal Laboral; Tasa de Interés de los Depósitos Administrativos y Judiciales en el Banco de la Nación; y que la fórmula utilizada para calcular los factores diarios y acumulados de la tasa de interés efectiva anual, "...es decir con capitalización de intereses...", es la que ha sido tomada en cuenta por la SUNAT para efecto de la antes indicada directiva, respecto de la TAMN; siendo en tal sentido que lo alegado por la recurrente respecto de la forma de cálculo que ella ha empleado, carece de fundamento.

Que de otro lado, en el punto 8 del Resultado del Requerimiento 3611 N° 00018822 (foja 506), la Administración concluyó que el cálculo de los intereses presuntos por préstamos a accionistas y/o terceros realizado por la contribuyente no consideró la capitalización mensual de los intereses calculados, lo que origina una diferencia con la cuantificación realizada de oficio, y de esta forma, de acuerdo a la fórmula especificada en la Directiva N° 010-2000/SUNAT se establece una adición de S/. 153 623,00 a la renta neta imponible, que fue incorporado en el punto 2 del Anexo N° 2 a la Resolución de Determinación N° 022-03-0006767 (foja 931).

Que no obstante ello, en la instancia de reclamación al amparo de la facultad de reexamen, la Administración varió la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2001, realizada por ella misma en la fiscalización, respecto al importe de intereses presuntos, y procedió a incrementar su monto, según se observa de la reliquidación efectuada en el punto 4.2.3 del Informe N° 260-7-2006 que sustenta la apelada (fojas 888, 888/vuelta y 889).

Que dado que en ejercicio de la facultad de reexamen establecida en el artículo 127° del Código Tributario, la Administración en la instancia de reclamación incrementó el monto del reparo antes mencionado, producto de lo cual efectuó una determinación del Impuesto a la Renta de 2001 que difiere de la realizada en la etapa de fiscalización, corresponde tramitar este extremo de la apelación como una reclamación, a efecto que la recurrente pueda ejercer su derecho de defensa

¹ http://www.sbs.gob.pe/app/stats/Metodologia/Metodologia_Factores_Diarios_y_Acumulados.pdf

f 4



Tribunal Fiscal

N° 01867-8-2012

respecto a esta nueva determinación, pues de lo contrario se le estaría negando una instancia dentro del procedimiento contencioso tributario conforme lo establece el artículo 124° del citado código, tal como lo ha señalado este Tribunal en las Resoluciones N° 6520-3-2010 y N° 3807-1-2009, entre otras.

Aplicación de intereses presuntos por préstamos a terceros

Que en el punto 9 del Anexo, y en el Anexo N° 2 al Requerimiento N° 3611 N° 00018822 se solicitó la sustentación contable y documentaria, o la adición a la renta neta imponible de 2001 por el importe de S/. 509 250,00 por aplicación del cálculo de intereses presuntos derivados de préstamos otorgados a favor de terceros, que se encontraban contabilizados en la Cuenta 16 – Cuentas por Cobrar Diversas, obtenidos del balance de comprobación de la recurrente (fojas 510 y 513).

Que según se aprecia del resultado del citado requerimiento, la Administración informa que la recurrente no ha cumplido con presentar la prueba en contrario a pesar de haber sido notificado de la presunción de intereses aplicable en estos casos, tampoco ha exhibido los libros contables del deudor, con quien mantiene estrecha relación, al apreciarse que ha asumido sus activos y pasivos. Que en el punto 3 del Anexo N° 2 a la Resolución de Determinación N° 022-03-0006767 (foja 931) se indica que como resultado del cruce de información realizado con la empresa deudora, G & B Helvetia Sociedad Agente de Bolsa S.A. se verificó que ésta sólo realizó operaciones hasta el ejercicio 1999, no realizando operaciones contables durante los ejercicios 2000 a 2002.

Que el artículo 26° de la Ley del Impuesto a la Renta, disponía que para los efectos de dicho impuesto se presumía, salvo prueba en contrario constituida por los libros de contabilidad del deudor, que todo préstamo en dinero, cualquiera fuera su denominación, naturaleza o forma o razón, devengaba un interés no inferior a la tasa activa de mercado promedio mensual en moneda nacional (TAMN) que publicara la Superintendencia de Banca y Seguros, y que dicha presunción regía aun cuando no se hubiera fijado el tipo de interés, se hubiera estipulado que el préstamo no devengaría intereses, o se hubiera convenido en el pago de un interés menor.

Que asimismo, establecía que tratándose de préstamos en moneda extranjera se presumía que devengaban un interés no menor a la tasa promedio de depósitos a seis meses del mercado interbancario de Londres del último semestre calendario del año anterior, y que las presunciones contenidas en dicho artículo no operarían en los casos de préstamos a personal de la empresa por concepto de adelanto de sueldo que no excedieran de una Unidad Impositiva Tributaria, así como los préstamos celebrados entre los trabajadores y sus respectivos empleadores en virtud de convenios colectivos debidamente aprobados por la Autoridad Administrativa de Trabajo, entre otros.

Que de acuerdo con lo establecido por este Tribunal en las Resoluciones N° 06965-4-2005 y N° 0791-4-2006, la presunción de intereses contenida en el artículo 26° de la Ley del Impuesto a la Renta se aplica en el caso de detectarse préstamos (mutuos) en los que exista entrega de dinero con la obligación de devolver, presunción que sólo admite como prueba en contrario, los libros de contabilidad del deudor.

Que constituye materia de controversia el establecer si ha operado la prueba en contrario que desvirtúa la presunción de intereses prevista en la ley del Impuesto a la Renta, toda vez que no se discute la existencia de una operación de mutuo con obligación de devolver, derivado del contrato celebrado por la recurrente, en virtud a la cual asume el pago de las obligaciones contraídas por G & B Helvetia Sociedad Agente de Bolsa S.A. frente a terceros, para posteriormente incluir estos montos, así como sus intereses en una letra de cambio al cierre de cada ejercicio gravable (foja 13).

Que en el presente caso se tiene que la recurrente no cumplió con presentar la prueba en contrario, respecto de la presunción de intereses aplicable, tal como se dejó constancia en el Resultado del Requerimiento N° 18822 (foja 505), consistente en los libros de contabilidad de su deudor.

Que sin perjuicio de lo indicado, se ha dejado evidencia en el punto 3 del Anexo N° 2 a la Resolución de Determinación N° 022-03-0006767 (foja 931) que fue realizado un cruce de información con G & B Helvetia Sociedad Agente de Bolsa S.A., mediante Orden de Fiscalización N° 0200011305461, de cuyo resultado se verificó que esta empresa sólo realizó operaciones hasta

f 5



Tribunal Fiscal

Nº 01867-8-2012

el ejercicio 1999, sin registrar operaciones durante los ejercicios 2000 a 2002, hecho que no es cuestionado por la contribuyente; que al respecto debe tenerse en cuenta que la posibilidad de la prueba en contrario prevista en el artículo 26° de la Ley del Impuesto a la Renta no se circunscribe a la simple exhibición o presentación de los libros contables del deudor, sino que implica que el contenido de ellos brinde fehaciencia respecto de las transacciones que en ellos se encuentren anotados; que la presunción de intereses, al tener el carácter de "presunción juris tantum" requiere que el interesado (la contribuyente) demuestre mediante esa prueba en particular, que no ha existido la situación concreta que la norma le imputa (existencia de intereses), y en el presente caso, la Administración detectó que los libros contables solo contenían anotaciones respecto del ejercicio 1999, por lo que mal podrían servir para probar el hecho concreto de haber pactado un préstamo respecto del cual no se generaron intereses, por cuanto como se ha señalado, no existían registros por el ejercicio 2001, materia de cuestionamiento.

Que si bien en atención a lo expuesto, se tiene que el presente reparo ha sido realizado con arreglo a ley, se aprecia de la apelada que la Administración en la instancia de reclamación incrementó el monto de este de S/. 509 250,00 a S/. 520 746,58, bajo el mismo sustento que aquel empleado para el caso del reparo analizado previamente referido a diferencias en el cálculo de intereses presuntos (reliquidación efectuada en el punto 4.2.3 del Informe N° 260-7-2006 que sustenta la apelada); y en este sentido corresponde tramitar este extremo de la apelada como una reclamación, de acuerdo a los fundamentos expuestos precedentemente para efecto de aquel reparo.

- **Provisiones por cuentas de cobranza dudosa**

Que en el punto 12 del Anexo al Requerimiento N° 3611 N° 00018822 (foja 512), se solicitó el sustento contable y documentario de la provisión efectuada por concepto de cobranza dudosa, al préstamo realizado a favor de G & B Helvetia Sociedad Agente de Bolsa, respecto del cumplimiento de los requisitos contenidos en la normatividad del Impuesto a la Renta.

Que en el punto 12 del resultado del citado requerimiento (foja 504), la Administración deja constancia que la recurrente contabilizó en la Cuenta 16 – Cuentas por Cobrar Diversas bajo el título de "G y B Helvetia SAB" el importe de S/. 2 252 344,63 y en la Cuenta 12 Cuentas de Cobranza Dudosa bajo el título de Cuenta por Cobrar G y B Helvetia SAB S.A. el importe de S/. 1 864 209,53, el que está respaldado en una letra firmada por el girador y por el aceptante G & B Helvetia SAB S.A.; que explica que desde la fecha en que fue girada (2 de enero de 2002) a la fecha de su vencimiento (30 de diciembre de 2002) no ha transcurrido el plazo para considerar su incobrabilidad.

Que asimismo en el punto 4 del Anexo N° 2 a la Resolución de Determinación N° 022-03-0006767 (foja 931) se indica que se ha procedido a reparar las provisiones de cobranza dudosa, por cuanto su importe no cumple con los requisitos exigidos por la ley y el reglamento del Impuesto a la Renta; al tratarse de una deuda aun no vencida, toda vez que durante la fiscalización presentó una letra de cambio como sustento de esta provisión, girada el 2 de enero de 2002 y con fecha de vencimiento 30 de diciembre de 2002, que en el mismo procedimiento presentó copia del documento pero anulada, y presentó copias de otras letras con fecha de vencimiento 30 de diciembre de 1998, 1999 y 2000, cuya importe total equivale al de la letra inicialmente mostrada, que esta anulación no resulta fehaciente, puesto que la propia recurrente exhibió la letra de cambio como válidamente emitida en dos oportunidades, que además en la cláusula tercera del contrato de 3 de noviembre de 1998 exhibido por la contribuyente se pactó que todas las obligaciones asumidas por ella por cuenta de G & B Helvetia Sociedad Agente de Bolsa S.A. serían incluidas en una letra de cambio al final de cada ejercicio económico, y a partir de ese momento habría un período de gracia de 3 años para el cobro de intereses, a cuyo vencimiento se emitiría una nueva letra renovando la anterior e incluyendo capital e intereses, precisando que este procedimiento sería constante conforme se fueran asumiendo las obligaciones y acreencias de G & B Helvetia Sociedad Agente de Bolsa S.A.; que sobre la base de ello, la Administración determinó que cada deuda correspondiente a cada ejercicio generaría una nueva letra renovada, los cuales recién a partir de los 12 meses de su vencimiento serían objeto de provisión, es decir a partir del ejercicio 2002:

f



Tribunal Fiscal

Nº 01867-8-2012

Letra N°	Vencimiento	Importe	Periodo de gracia	Renovación	Giro nueva letra
ITSA -98/001	30/12/1998	52 515,50	3 años	Capital + Intereses	30/12/2001
ITSA -99/001	30/12/1999	69 658,25			20/12/2002
ITSA -00/001	30/12/2000	1 864 209,53			30/12/2003

Que conforme al inciso i) del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta, con deducibles para efecto de la determinación de la renta neta del Impuesto a la Renta, las provisiones por deudas incobrables siempre que se determinen las cuentas a las que corresponden.

Que el inciso f) del artículo 21° del Reglamento de la citada Ley, establece que para efectuar la provisión para cuentas de cobranza dudosa a que se refiere el inciso i) del artículo 37° de la ley, se requiere que: 1) 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; 2) la provisión al cierre de cada ejercicio figure en el Libro de Inventarios y Balances en forma discriminada; y 3) la provisión, en cuanto a su monto, se considerará equitativa si guarda relación con la parte o el total si fuere el caso, que con arreglo al numeral 1 del presente inciso se estime de cobranza dudosa.

Que en el presente caso, la Administración solicitó a la recurrente que sustentara los importes registrados en la cuenta de provisión de cobranza dudosa, siendo que aquélla no cumplió con lo solicitado respecto del préstamo realizado a favor de G & B Helvetia Sociedad Agente de Bolsa, en cuanto al cumplimiento de los requisitos contenidos en la normatividad del Impuesto a la Renta.

Que al respecto, si bien la Ley del Impuesto a la Renta admite su deducción para la determinación de la renta imponible, se debe acreditar el cumplimiento de lo previsto en el inciso f) del artículo 21° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, y en el presente caso la recurrente no sustentó que en relación con el importe contabilizado en la Cuenta 12 Cuentas de Cobranza Dudosa bajo el título de Cuenta por Cobrar G y B Helvetia SAB S.A. por el importe de S/. 1 864 209,53, se haya producido alguno de los supuestos mencionados en el numeral 1 del inciso f) del precitado artículo 21° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que en efecto, para que proceda la deducción por una provisión de cobranza dudosa se debe acreditar fehacientemente las dificultades financieras del deudor, que hicieran previsible el riesgo de incobrabilidad, o se haya demostrado su morosidad mediante documentos que evidencien las gestiones de cobro luego de vencida la deuda, o que hubiera transcurrido más de doce meses desde la fecha de vencimiento de la obligación sin que ésta haya sido satisfecha; y en el presente caso se tiene que la recurrente presentó inicialmente una letra de cambio como sustento de la anotación contable (foja 12), de cuya fecha de vencimiento se verifica que no se ha cumplido con la condición legal de haber transcurrido más de doce meses desde la fecha de vencimiento de la obligación sin que ésta haya sido satisfecha.

Que sobre este particular, la contribuyente alegó con posterioridad que el citado título valor se encontraba anulado, adjuntando copia de una letra de cambio con la palabra "anulada", la cual sin embargo contenía distintas fechas de giro y de vencimiento (foja 443); lo cual denota una inconsistencia en la prueba presentada, hecho que aunado con la presentación posterior de otras letras de cambio que serían las que, bajo la explicación dada en el escrito de 23 de agosto de 2002 (foja 448), habrían en realidad contenido la deuda materia de provisión; restan merito probatorio y fehaciencia al sustento presentado.

Que de otro lado, en cuanto al reporte de INFOCORP presentado (fojas 438 a 441), es pertinente señalar que éste corresponde al 23 de agosto de 2002, por lo que de ninguna manera pueden sustentar la existencia de dificultades financieras del deudor en el ejercicio 2001, es decir en el ejercicio gravable precedente a su emisión.

Que de lo expuesto se concluye que en el caso de autos la recurrente no ha cumplido con acreditar la existencia de dificultades económicas del deudor que sustentara la provisión de cobranza dudosa efectuada en el ejercicio 2001, siendo que tampoco se evidencia de autos que ésta hubiera realizado gestiones de cobro luego del vencimiento de las deudas, toda vez que no presentó documentos que evidenciaran que inició gestiones de cobranza, habiéndose verificado, de otro lado, que las deudas materia de reparo a la fecha de la provisión, no tenían más de doce meses de antigüedad, por lo que al no haberse acreditado alguno de los supuestos previstos en la norma

f sp 7 P



Tribunal Fiscal

Nº 01867-8-2012

para efectuar la provisión para cuentas de cobranza dudosa, corresponde mantener el reparo efectuado por la Administración y confirmar la apelada en este extremo.

Retenciones por Impuesto a la Renta de no domiciliado

Que mediante puntos 5 y 6 del Anexo al Requerimiento N° 3611 N° 00018822, y respecto de la venta del edificio ubicado en Av. Central 717 realizada por Gabriela Kulenkampff von Bismark (no domiciliada) a favor de la recurrente, se requirió el pago por concepto de retenciones del Impuesto a la Renta, considerando como base imponible el importe mensual provisionado en el Libro Diario por concepto de intereses (fojas 514 y 515).

Que en el resultado del citado requerimiento (foja 508) la Administración deja constancia que el contribuyente no cumplió con sustentar la no retención y el no pago del Impuesto a la Renta de cargo de la no domiciliada, no obstante haber registrado contablemente de acuerdo a los vouchers que ha verificado, provisiones efectuadas por concepto de "gastos por no pago a deuda principal", contabilizados en la Cuenta 67 Gastos Financieros.

Que en el Anexo N° 1 a las Resoluciones de Determinación N° 022-03-0006755 a 022-03-0006766 (fojas 934, 936, 938, 940, 942, 944, 946, 948, 950, 952, 954 y 956) se explica que la contribuyente registró como gasto en el Libro Diario, importes relacionados a la venta de un inmueble realizada por una persona natural no domiciliada a su favor, que el bien fue vendido el 5 de agosto de 1997 y que durante la fiscalización se constató que no se había realizado pago alguno por concepto de esta transacción, sino que se efectuaban provisiones mensuales, respecto de las que no se practicó la retención y pago del Impuesto a la Renta.

Que el inciso b) del artículo 9° de la Ley del Impuesto a la Renta, señalaba que en general y cualquiera sea la nacionalidad o domicilio de las partes que intervengan en las operaciones y el lugar de celebración o cumplimiento de los contratos, se considerarían rentas de fuente peruana, las producidas por capitales, bienes o derechos situados físicamente o colocados o utilizados económicamente en el país, con excepción de las rentas por dividendos y cualquier otra forma de distribución de utilidades.

Que el inciso a) del artículo 10° de la citada ley indicaba que se considerarían rentas de fuente peruana los intereses, comisiones, primas y toda suma adicional al interés pactado por préstamos, créditos o, en general, cualquier capital colocado o utilizado económicamente en el país.

Que el primer párrafo del artículo 76° de la referida norma establecía que las personas o entidades que pagaran o acreditaran a beneficiarios no domiciliados rentas de cualquier naturaleza, deberían retener y abonar al fisco con carácter definitivo dentro de los plazos previstos por el Código Tributario para las obligaciones de periodicidad mensual, los impuestos a que se referían los artículos 54° y 56° de esta ley, según sea el caso.

Que el segundo párrafo de la citada norma preveía que los contribuyentes que contabilizaran como gasto o costo las regalías, servicios, cesión en uso u otros de naturaleza similar, facturadas por no domiciliados, deberían abonar al fisco el monto equivalente a la retención en el mes en que se produjera su registro contable, independientemente si se pagara o no las regalías o servicios a los no domiciliados, siendo que dicho pago se realizaría en el plazo indicado en el párrafo anterior.

Que al respecto, el artículo 39° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, prevé que los contribuyentes que efectúen las operaciones señaladas en el segundo párrafo del referido artículo 76° de la ley con no domiciliados, deberán cumplir con abonar la retención en el mes en que se realiza el registro contable de dichas operaciones, sustentada en el comprobante de pago emitido de conformidad con el reglamento respectivo o, en su defecto, con cualquier documento que acredite la realización de aquéllas.

Que las citadas normas regulan dos aspectos tributarios distintos, como son: a) El momento en que se debe efectuar la retención del impuesto por rentas de fuente peruana y su consiguiente abono al fisco, y b) La obligación de los contribuyentes de abonar al fisco un monto equivalente a la retención en el mes en que se registre contablemente como gasto la operación que genera la renta de fuente peruana.

Que con relación al momento en que se debe efectuar la retención, las referidas normas establecen que ésta se debe efectuar cuando se paguen o acrediten a beneficiarios no domiciliados rentas de fuente peruana, debiendo abonar al fisco con carácter definitivo el impuesto retenido dentro de los plazos previstos por el Código Tributario para las obligaciones de periodicidad mensual.

f ~~h~~ ~~h~~ 8 ~~h~~



Tribunal Fiscal

Nº 01867-8-2012

Que de otro lado, las normas citadas obligan a los contribuyentes que contabilicen como gasto o costo las retribuciones devengadas por servicios, cesión en uso u otros de naturaleza similar prestados por no domiciliados, a abonar al fisco el monto equivalente a la retención en el mes en que se registre contablemente como gasto la operación que genera la renta de fuente peruana, independientemente si se paga o no las regalías o servicios a los no domiciliados, indicando que dicho registro se sustenta en el comprobante de pago emitido de conformidad con el reglamento respectivo o, en su defecto, con cualquier documento que acredite la realización de aquéllas.

Que en el caso de autos, se tiene que la recurrente durante los meses de enero a diciembre del ejercicio 2001 provisionó el gasto por concepto de intereses a favor de una persona natural no domiciliada, sin embargo, no realizó la retención del Impuesto a la Renta ni abonó dicho importe al fisco.

Que de la aplicación de las normas previamente citadas a los hechos expuestos se concluye que la recurrente se encontraba obligada a abonar al fisco por los meses de enero a diciembre de 2001, un monto equivalente a la retención del impuesto respecto de las rentas de fuente peruana generadas por el sujeto no domiciliado, toda vez que las mismas fueron registradas como gasto en dichos periodos, lo que no hizo, por lo que procede confirmar la procedencia de este reparo al no haber efectuado el pago equivalente a la retención por los intereses derivados del servicio de financiamiento contabilizados como gasto por la recurrente en el ejercicio 2001; y confirmar la resolución apelada en este extremo.

Resoluciones de Multa Nº 022-02-0011099 a 022-02-0011110 (numeral 13 del artículo 177º del Código Tributario)

Que el artículo 76º del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta aprobado por Decreto Supremo Nº 054-99-EF, establece que las personas o entidades que paguen o acrediten a beneficiarios no domiciliados rentas de cualquier naturaleza, deberán retener y abonar al fisco con carácter definitivo dentro de los plazos previstos por el Código Tributario para las obligaciones de periodicidad mensual, los impuestos a que se refieren los artículos 54º y 56º de esta ley, según sea el caso.

Que esta norma continúa señalando que los contribuyentes que contabilicen como gasto o costo las regalías, servicios, cesión en uso u otros de naturaleza similar, facturadas por no domiciliados, debían abonar al fisco el monto equivalente a la retención en el mes en que se produjese su registro contable, independientemente si se pagaban o no las regalías o servicios a los no domiciliados, pago que se realizaría en el plazo indicado en el párrafo anterior.

Que el segundo párrafo del artículo 39º del reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo Nº 122-94-EF, establece que los contribuyentes que efectúen las operaciones señaladas en el segundo párrafo del artículo 76º de la Ley con no domiciliados, deberán cumplir con abonar la retención en el mes en que se realiza el registro contable de dichas operaciones, sustentada en el comprobante de pago emitido de conformidad con el reglamento respectivo o, en su defecto, con cualquier documento que acredite la realización de aquéllas.

Que las Resoluciones de Multa Nº 022-02-0011099 a 022-02-0011110, fueron giradas por la infracción prevista en el numeral 13 del artículo 177º del Código Tributario, consistente en no efectuar las retenciones o percepciones establecidas por Ley, salvo que el agente de retención o percepción hubiera cumplido con efectuar el pago del tributo que debió retener o percibir en el plazo establecido por Ley.

Que según explica la Administración en el Resultado del Requerimiento Nº 00018822, la recurrente no cumplió con sustentar la no retención y el no pago, a pesar de haber registrado contablemente, las provisiones por concepto de "gastos por no pago a deuda principal", contabilizados en la Cuenta 67 – Gastos Financieros de manera mensual, que han sido efectuados a favor de una persona natural no domiciliada; lo que sirve de sustento para la comisión de la infracción tipificada en el numeral 13 del artículo 177º del anotado Código.

Que sobre la citada infracción cabe señalar que este Tribunal con Resoluciones Nº 06942-1-2002, Nº 5015-2-2003 y Nº 13667-1-2009, entre otras, recaídas en casos similares al de autos, en el que la Administración emitió resoluciones de multa por la infracción tipificada en el numeral 13 del



Tribunal Fiscal

Nº 01867-8-2012

artículo 177° del Código Tributario, por considerar que la recurrente no efectuó la retención del Impuesto a la Renta de no domiciliado en el momento que contabilizó el gasto.

Que al respecto se ha establecido que, teniendo en cuenta que el referido artículo 76° no establece como obligación el declarar una suma equivalente a la retención a efectuarse por el Impuesto a la Renta de no domiciliados, sino tan sólo abonarla al fisco y atendiendo además a que la prestación objeto de tal abono no forma parte del concepto de deuda tributaria a que se refiere el artículo 28° del Código Tributario, ni implica el pago por una retención ni la realización de un acto gravado por parte de la recurrente que deba ser declarado, ni su omisión influye en la determinación de la obligación tributaria, pues en este caso no tiene la calidad de deudor tributario al no haber actuado como agente de retención, no se configura el supuesto señalado en el numeral 13 del artículo 177° del Código Tributario, que suponga la comisión de la infracción que esta norma contiene, por lo que debe revocarse la apelada en este extremo y disponer se dejen sin efecto las Resoluciones de Multa Nº 022-02-0011099 a 022-02-0011110.

Resolución de Multa Nº 022-02-0011111

Que la Resolución de Multa Nº 022-02-0011111 (foja 916) se emitió por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, esto es, por no incluir en las declaraciones ingresos, rentas, patrimonio, actos gravados o tributos retenidos o percibidos, o declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias que influyan en la determinación de la obligación tributaria.

Que en el presente caso, la deuda contenida en la citada resolución de multa, ha sido calculada en función al tributo omitido establecido en la Resolución de Determinación Nº 022-03-0006767, por lo que corresponde revocar la resolución, apelada en este extremo y que la Administración esté a lo resuelto en la presente resolución, y en lo que se establezca respecto de la reclamación planteada por los reparos indicados precedentemente y proceda, según el caso, a la reliquidación correspondiente.

Con los vocales Pinto de Aliaga, Ramírez Mío e interviniendo como ponente el vocal De Pomar Shirota.

RESUELVE:

1. **REMITIR** los actuados a la Administración a fin que de trámite de reclamación a la apelación interpuesta en los extremos referidos a los reparos por diferencia entre intereses presuntos calculados por la Administración y aplicación de intereses presuntos por préstamos a terceros, conforme con lo señalado en la presente resolución.
2. **REVOCAR** la Resolución de Intendencia Nº 0250140005749/SUNAT de 13 de diciembre de 2006 en el extremo referido a las Resoluciones de Multa Nº 022-02-0011099 a 022-02-0011111 y **CONFIRMARLA** en lo demás que contiene.

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


PINTO DE ALIAGA
VOCAL PRESIDENTE


DE POMAR SHIROTA
VOCAL


RAMÍREZ MÍO
VOCAL


Flores Pinto
Secretario Relator
DP/SH/FP/schl