



# Tribunal Fiscal

N° 09424-1-2016

EXPEDIENTE N° : 12459-2009  
INTERESADO :  
ASUNTO : Impuesto a la Renta y Multa  
PROCEDENCIA : Lima  
FECHA : Lima, 4 de octubre de 2016

**VISTA** la apelación interpuesta por con RUC N°  
contra la Resolución de Intendencia N° 0150140008422 de 30 de junio de 2009, emitida por la Intendencia de Principales Contribuyentes Nacionales de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - SUNAT, en el extremo que declaró infundada la reclamación formulada contra la Resolución de Determinación N° 012-003-0013088, emitida por Impuesto a la Renta del ejercicio 2005, y la Resolución de Multa N° 012-002-0012464, girada por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario.

## CONSIDERANDO:

Que la recurrente sostiene que de acuerdo con la Ley del Impuesto a la Renta, la deducción de los gastos está supeditada al cumplimiento del principio de causalidad, no siendo un requisito legal para dicho efecto que el gasto esté contabilizado; que para que se admita la deducción de un gasto, debe verificarse que éste sea causal y que corresponda su imputación al ejercicio gravable, de acuerdo con el principio del devengado, el cual no se encuentra contenido en ninguna disposición tributaria, por lo que en aplicación de la Norma IX del Título Preliminar del Código Tributario, debe definirse a partir de las normas contables, tal como lo ha establecido el Tribunal Fiscal en la Resolución N° 9518-2-2004, entre otras; que para propósitos contables y, por ende para efectos fiscales, para que se cumpla con el principio del devengado sólo se requiere que los efectos de las transacciones y otros hechos hayan ocurrido, sin que sea necesario su registro contable, es decir, justamente porque se ha producido el devengo del gasto es que se justifica su registro contablemente, por lo que no puede afirmarse, como pretende la Administración, que la contabilización se encontraría dentro de la definición del principio de lo devengado; que el incumplimiento de las normas contables sobre el registro de las operaciones, a lo mucho podría ocasionar una inobservancia de las normas de presentación de los estados financieros, mas no un desconocimiento de la deducción del gasto.

Que en cuanto a la multa aplicada, refiere que, sin perjuicio que se sustenta en parte en un reparo no arreglado a ley, resulta improcedente por su manifiesta contravención a la Constitución y a la ley, toda vez que en materia de derecho tributario sancionador, los principios constitucionales que rigen el derecho punitivo del Estado exigen la aplicación del principio de culpabilidad al momento de imponer sanciones, por lo que debe inaplicarse el artículo 165° del Código Tributario, en tanto no tuvo la intención de declarar cifras o datos falsos, u omitir circunstancias en la declaración que influyan en la determinación de la obligación tributaria.

Que asimismo, solicita la suspensión de cualquier procedimiento de cobranza coactiva que se pretenda iniciar contra los valores impugnados.

Que la Administración señala que la finalidad de los estados financieros es exponer la situación económica y financiera de una empresa, así como los cambios patrimoniales y los flujos de efectivo producidos en un período determinado, que lo expuesto en ellos es un resumen de los resultados o efectos de las transacciones que se han realizado en la empresa, por ello cobra relevancia y resulta exigible que todas estas transacciones o hechos económicos se anoten en los registros contables previamente a la formulación de los estados financieros, siendo inevitable concluir que el reconocimiento de un ingreso o gasto es consustancial al registro de los mismos; que en el caso de autos, los gastos reparados se devengaron en el ejercicio 2005 pero recién fueron contabilizados en el ejercicio 2006, a pesar que cumplían las características para ser reconocidos como tales en los registros contables y estados financieros del ejercicio 2005, pues resultaba probable que la recurrente obtuviera un beneficio económico asociado a tales servicios y su cuantificación podría ser realizada de modo fiable, en la



# Tribunal Fiscal

N° 09424-1-2016

medida que la liquidación del gasto no ofrecía dudas pues se contaba con documentos que permitían su cálculo, lo que obligaba a la recurrente a registrar los gastos en el referido ejercicio, año en que se pretendieron deducir y en el que se devengaron, aun cuando al cierre del ejercicio no se hubiera contado con los comprobantes de pago respectivos; en tal sentido, la recurrente se encontraba habilitada para reconocer esa obligación y provisionarla en el citado ejercicio; asimismo, invoca las Resoluciones N° 8534-5-2001, 1652-5-2004 y 2812-2-2006, entre otras; finalmente, sostiene que el artículo 57° de la Ley del Impuesto a la Renta no debe entenderse como una excepción a la aplicación de los principios de contabilidad generalmente aceptados, por lo que la provisión en ella exigida es sólo una confirmación de la forma de actuación que debe seguir la entidad que pretenda deducir un gasto de un ejercicio anterior.

Que en el presente caso, la Administración efectuó a la recurrente un procedimiento de fiscalización respecto de las obligaciones tributarias de la empresa que fuera absorbida por aquélla, con relación al Impuesto a la Renta del ejercicio 2005, emitiéndose como resultado la Resolución de Determinación N° 012-003-0013088 y la Resolución de Multa N° 012-002-0012464 (fojas 1540 a 1555).

Que en dicha fiscalización se efectuaron los siguientes reparos a la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2005: (i) Gastos de promoción - mercado (cuenta 63721), gastos de refrigerio (cuenta 62910) y gastos notariales y legales (cuenta 63250), cuya vinculación con la generación de rentas gravadas y mantenimiento de la fuente no fue acreditada y, asimismo, por no presentar los comprobantes de pago que sustenten el registro contable, (ii) Provisión de cobranza dudosa no deducible por no cumplir con los requisitos establecidos en la Ley del Impuesto a la Renta y su reglamento, y (iii) deducción de gastos sin haber sido provisionados contablemente en el ejercicio 2005.

Que tal como se indica en la resolución de determinación antes citada, los reparos (i) y (ii) fueron aceptados por la recurrente con la declaración rectificatoria presentada el 28 de setiembre de 2007, siendo que en la presente instancia la recurrente cuestiona únicamente el reparo (iii) por deducción de gastos sin haber sido provisionados contablemente en el ejercicio 2005, por lo que procede analizar su procedencia, así como de la multa aplicada en el extremo de dicho reparo.

Que según se aprecia del punto 2 del Anexo N° 4 a la Resolución de Determinación N° 012-003-0013088 (fojas 1540 a 1548), la Administración reparó el importe por gastos ascendentes a S/. 193,584.00, que fue deducido por la recurrente en su declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2005, al no haber sido provisionados contablemente en dicho ejercicio, señalando como base legal el artículo 57° de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que mediante el punto 2 del Anexo 1 al Requerimiento N° 0122070000926, notificado el 6 de julio de 2007 (fojas 499 a 507), la Administración solicitó a la recurrente que sustente la deducción efectuada en la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta del ejercicio 2005, presentada mediante Formulario Virtual PDT 656 N° 100208163 de 6 de abril de 2006, por concepto de gastos que fueron facturados y provisionados en el ejercicio 2006, ascendente a S/. 193,584.00.

Que en respuesta al citado requerimiento la recurrente presentó copias de los comprobantes de pago que sustentarían los gastos deducidos en la declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2005, señalando que fueron contabilizados en la cuenta 66510 - Gastos de ejercicios anteriores y fueron adicionados posteriormente en la renta neta imponible del ejercicio 2006 (fojas 815 y 816).

Que en el Anexo 1 al Resultado del Requerimiento N° 0122070000926 (fojas 817 a 825), la Administración concluyó que procedía reparar la deducción de los mencionados gastos, señalando que para ser reconocidos como gastos deducibles del ejercicio 2005, debieron haberse provisionado contablemente en dicho ejercicio, de acuerdo con el Marco Conceptual de las Normas Internacionales de Contabilidad, Norma Internacional de Contabilidad - NIC N° 1, que define el concepto de devengado, incorporado en el artículo 57° de la Ley del Impuesto a la Renta; asimismo, cita las Resoluciones N° 8534-5-2001, 1652-5-2004 y 2812-2-2006.



# Tribunal Fiscal

N° 09424-1-2016

Que de acuerdo con lo establecido en el inciso a) del artículo 57° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF, las rentas de tercera categoría se consideran producidas en el ejercicio comercial en que se devenguen, criterio que resulta de aplicación análoga para la imputación de los gastos.

Que en reiterados pronunciamientos de este Tribunal, tal como la Resolución N° 06710-3-2015 se ha indicado que toda vez que la norma citada no define el principio del devengado, resulta necesario definir qué debe entenderse por "devengado" y de ello depende determinar cuándo, o en qué momento, es apropiado reconocer los ingresos o gastos.

Que la Resolución N° 3557-2-2004 estableció que los gastos se devengan cuando se causan los hechos en función de los cuales terceros adquieren el derecho al cobro de la prestación que los origina.

Que asimismo, este Tribunal ha indicado en la Resolución N° 02812-2-2006, entre otras, que el concepto de devengado supone que se hayan producido los hechos sustanciales generadores del ingreso y/o gasto y que el compromiso no esté sujeto a condición que pueda hacerlo inexistente, siendo que el hecho sustancial generador del gasto o ingreso se origina en el momento en que se genera la obligación de pagarlo o el derecho a adquirirlo, aun cuando a esa fecha no haya existido el pago efectivo, lo que supone una certeza razonable en cuanto a la obligación y a su monto.

Que en la Resolución N° 06385-5-2003 este Tribunal ha interpretado que para la deducción de un gasto se debe acreditar su devengamiento y adicionalmente que esté sustentado en un comprobante de pago en el caso que exista la obligación de emitirlo.

Que en ese sentido, los elementos determinantes para definir el ejercicio al que se imputará el gasto son determinar que se hayan producido los hechos sustanciales generadores del gasto originado en el momento en que se genera la obligación de pagarlo, aun cuando a esa fecha no haya existido el pago efectivo; que el compromiso no esté sujeto a condición que pueda hacerlo inexistente y que esté sustentado en un comprobante de pago en el caso que exista la obligación de emitirlo; no siendo un condicionante para su devengo, la fecha en que se emitió o recibió dicho comprobante de pago, ni la fecha de su registro contable.

Que el reparo formulado por la Administración se sustenta en que la recurrente dedujo en el ejercicio 2005 gastos devengados en dicho ejercicio sin contar con el registro contable, precisando, asimismo, que recién en el ejercicio 2006 se procedió a provisionarlas contablemente.

Que de la revisión de la copia de los comprobantes de pago que sustentan la deducción de los gastos materia de reparo, presentados por la recurrente durante la fiscalización (fojas 688 a 814), se advierte que fueron emitidos en enero de 2006 por diversos servicios recibidos en noviembre y diciembre de 2005, sobre los cuales la Administración no ha formulado observación alguna con relación a su prestación en tales periodos, de manera que aun cuando los comprobantes de pago que sustentan estos egresos se hayan emitido y provisionado contablemente en el ejercicio 2006, al haberse devengado los gastos en el ejercicio reparado, corresponde reconocerlos como deducibles, de acuerdo con lo expuesto anteriormente.

Que en consecuencia, el reparo materia de análisis no resulta arreglado a ley, por lo que procede levantarlo y revocar la apelada en este extremo, conforme a similar pronunciamiento emitido por este Tribunal en la Resolución N° 06710-3-2015.

Que en atención a lo expuesto, carece de relevancia emitir pronunciamiento sobre los demás alegatos formulados por la recurrente.

Que respecto de lo alegado por la Administración en el sentido que resulta exigible que todas las transacciones o hechos económicos se anoten en los registros contables previamente a la formulación de los estados financieros, y que el reconocimiento de un ingreso o gasto es consustancial a su registro



# Tribunal Fiscal

N° 09424-1-2016

contable, se debe indicar que el artículo 57° de la Ley del Impuesto a la Renta, que recoge el criterio del devengado aplicable para ingresos y gastos, no condiciona como requisito adicional el registro contable de las operaciones para su imputación a un determinado período, es decir, no hay una exigencia formal adicional.

Que asimismo, conforme se encuentra regulado en la legislación peruana, el Impuesto a la Renta aplicable a las empresas debe recaer sobre las ganancias efectivamente obtenidas al final de un ejercicio, que se determinan deduciendo del total de ingresos netos obtenidos por la empresa, los gastos y/o costos en los que hubiere incurrido y que sean necesarios para producir dicha renta y mantener su fuente productora, deducciones que se fundamentan en el principio de causalidad regulado por el artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta, que puede definirse como la relación que debe existir entre los gastos y/o costos incurridos, y la generación de la renta y el mantenimiento de su fuente productora, razón por la cual para determinar la oportunidad de la deducción de un gasto, debe determinarse en qué momento se da su utilización o provecho, criterio establecido por las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 08534-5-2001 y 3741-2-2004.

Que de otro lado, cabe indicar que mediante Oficio N° 75-2011-SUNAT/2H3000 de 25 de febrero de 2011 (foja 1765), la Administración informó a este Tribunal que en la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2005 no se incluyó como crédito las cuotas del Impuesto Temporal a los Activos Netos - ITAN correspondientes al ejercicio 2005, ascendentes a S/. 106,713.00, las que fueron consideradas por la recurrente en la determinación de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta del ejercicio 2005.

Que teniendo en cuenta lo señalado, corresponde que en la reliquidación que se efectuó a la Resolución de Determinación N° 012-003-0013088, como consecuencia de lo resuelto en esta instancia con relación al reparo impugnado, la Administración considere como parte del crédito contra el Impuesto a la Renta del ejercicio 2005, la totalidad de los pagos a cuenta efectuados en dicho ejercicio, según ha sido informado a este Tribunal en el oficio de la referencia.

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

Que la Resolución de Multa N° 012-002-0012464 (fojas 1554 y 1555), girada por la citada infracción, se sustenta en la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2005 contenida en la Resolución de Determinación N° 012-003-0013088, mediante la cual se efectuaron diversos reparos, dos de los cuales fueron aceptados por la recurrente y el otro ha sido levantado en esta instancia, por lo que, en similar sentido, procede revocar la apelada en este extremo a fin que la Administración reliquide la mencionada sanción.

Que en cuanto a la aplicación del principio de culpabilidad, invocado por la recurrente, debe indicarse que el artículo 165° del Código Tributario establece que las infracciones se determinan en forma objetiva, y en el caso de la infracción prevista por el numeral 1 del artículo 178° del anotado código se sanciona el incumplimiento de una obligación formal, que es la de presentar las declaraciones tributarias consignando en ellas datos reales y correctos, la cual se configura en forma independiente al cumplimiento de la obligación tributaria sustantiva, por lo que, de acuerdo con el criterio recogido en las Resoluciones N° 12434-4-2007 y 11209-4-2012, entre otras, la ausencia de dolo no exime al infractor de la aplicación de la sanción.



# Tribunal Fiscal

N° 09424-1-2016

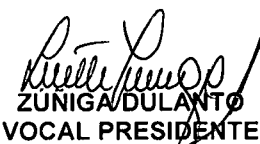
Que finalmente, cabe señalar que la suspensión de las acciones de cobranza coactiva no es una pretensión que corresponda ser analizada en la vía del procedimiento contencioso tributario, sino en el procedimiento coactivo que la Administración hubiese iniciado, y en caso que no se siguiera conforme a ley, la recurrente podrá, de estimarlo conveniente, formular la queja prevista en el artículo 155° del Código Tributario.

Con los vocales Zúñiga Dulanto, Ezeta Carpio, e interviniendo como ponente el vocal Ramírez Mío.

## RESUELVE:


**REVOCAR** la Resolución de Intendencia N° 0150140008422 de 30 de junio de 2009 en el extremo del reparo por deducción de gastos sin haber sido provisionados contablemente en el ejercicio 2005 y en cuanto al cálculo de la multa vinculada, debiendo la Administración proceder de acuerdo con lo dispuesto en la presente resolución.

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

  
ZUNIGA DULANTO  
VOCAL PRESIDENTE

  
EZETA CARPIO  
VOCAL

  
RAMIREZ MÍO  
VOCAL

  
Huertas Valladares  
Secretaria Relatora (e)  
RM/HV/BC/rmh.