



Tribunal Fiscal

N° 06232-4-2016

EXPEDIENTE N° : 3228-2014
INTERESADO :
ASUNTO : Impuesto a la Renta y Multa
PROCEDENCIA : Loreto
FECHA : Lima, 1 de julio de 2016

VISTA la apelación interpuesta por _____ con RUC N° _____ contra la Resolución de Intendencia N° 126-014-0003564/SUNAT de 20 de diciembre de 2013, emitida por la Intendencia Regional Loreto de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - SUNAT, que declaró infundada la reclamación formulada contra la Resolución de Determinación N° 124-003-0000760 girada por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2004, y la Resolución de Multa N° 124-002-0004034 emitida por la infracción prevista en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario.

CONSIDERANDO:

Que la recurrente sostiene respecto al reparo por gastos de ejercicios anteriores que los comprobantes de pago que los sustentan fueron emitidos al momento del pago parcial o total, por lo que dichas erogaciones correspondían al periodo 2004, aun cuando se iniciaron los trabajos en el ejercicio 2003, y que corresponden a gastos asociados a un futuro ingreso, en tanto, en el rubro construcción, después de analizar la viabilidad y rentabilidad de un expediente técnico, se ingresa a concurso público el proyecto, resultando de aplicación lo establecido en el inciso a) del artículo 57° de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que señala que no se le han reconocido gastos en favor de su personal, -recreación y medicinas-, efectuados con el fin de reconocer su trabajo o desempeño en diversas circunstancias, al considerar que no corresponden al giro del negocio, aun cuando representan un 0.006% de sus ingresos, lo que cumple con el principio de razonabilidad, habiendo cumplido con presentar la documentación solicitada en instancia de fiscalización, entre otros, informando el modo de contratación y pago de los gastos del ejercicio, y acreditado el cumplimiento del principio de causalidad.

Que con relación a los intereses presuntos por préstamos a terceros, alega que no es posible imputar intereses respecto del préstamo efectuado al Sr. _____ al ser propietario del 99% de acciones de la recurrente, por lo que no puede cobrarse intereses a sí mismo, añadiendo que la presunción de intereses no resulta aplicable, al haberse presentado como documentación en contrario sus libros contables, archivadores de gastos y ventas, extractos bancarios y planillas, presentados -en instancia de fiscalización-, y el Registro de Ingresos y Egresos de Profesionales N° 194 del Sr. _____ debidamente legalizado -en instancia de apelación-; por lo que de gravarse una renta inexistente se incurriría en un daño, conforme con el artículo 1321° del Código Civil.

Que por su parte, la Administración refiere que como consecuencia de la fiscalización iniciada a la recurrente efectuó reparos a la base imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2004 por gastos de ejercicios anteriores, gastos ajenos al giro del negocio e intereses presuntos.

Que precisa respecto del reparo por gastos de ejercicios anteriores que de la revisión de los expedientes técnicos elaborados por _____ se verificó que hacían referencia a servicios prestados durante el ejercicio 2003 devengándose en el citado periodo, no correspondiendo al ejercicio acotado, sino a periodos anteriores, lo que no se ve enervado por no haber sido cancelados o no resultar exigibles por no haberse emitido los comprobantes de pago correspondientes, en tanto los gastos se devengan cuando nace la obligación de pagarlos, no habiendo sido acreditado que los expedientes técnicos fueron entregados hasta la cancelación de los servicios, o se encontraban atribuidos a otro proveedor.

Que con relación al reparo por gastos ajenos al giro del negocio, indica que la recurrente solo exhibió los comprobantes de pago, no acreditando la necesidad de los gastos, ni su vínculo con la generación de renta gravada (causalidad), no obstante que le fue requerido, por lo que mantuvo el reparo en aplicación



Tribunal Fiscal

N° 06232-4-2016

del inciso j) del artículo 44° de la Ley del Impuesto a la Renta; agregando respecto de la Factura N° 001-000106 que no se ha consignado la razón del cliente, ni su número de RUC y domicilio fiscal, por lo que no se ha acreditado su causalidad, ni que dichas erogaciones correspondan a gastos de recreación y medicinas.

Que indica que se repararon los intereses presuntos, al haberse acreditado la existencia del préstamo por parte de la recurrente en favor del accionista, verificando que no se han suscitado las excepciones previstas en el artículo 26° de la Ley del Impuesto a la Renta y artículo 15° de su reglamento, siendo el único medio en contrario, la contabilidad del accionista, lo que no ha sido exhibido.

Que finalmente señala que mantuvo la resolución de multa emitida por la infracción del numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, al sustentarse en los reparos antes mencionados.

Que en el presente caso, mediante Carta N° 060123085540-01 SUNAT y Requerimiento N° 1221060000307, de fojas 537, 538 y 540, notificados el 16 de mayo de 2006, de foja 539, la Administración inició un procedimiento de fiscalización de las obligaciones tributarias de la recurrente por el Impuesto General a las Ventas e Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2004, solicitándole diversa documentación tributaria y contable.

Que como resultado del referido procedimiento de fiscalización, la Administración emitió la Resolución de Determinación N° 124-003-0000760, girada por Impuesto a la Renta del ejercicio 2004 por gastos de ejercicios anteriores, gastos ajenos al giro del negocio e intereses presuntos, fojas 650 a 660; así como la Resolución de Multa N° 124-002-0004034, emitida por la infracción prevista en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, de fojas 509 y 649, correspondiendo determinar si dichas resoluciones fueron emitidas con arreglo a ley.

Resolución de Determinación N° 124-003-0000760

Gastos de ejercicios anteriores

Que según se aprecia de los Anexos N° 02 y 03 a la Resolución de Determinación N° 124-003-0000760, de fojas 657 y 659, la Administración observó la base imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2004, por el importe de S/.48,500.00, por gastos de ejercicios anteriores, sustentándose en el artículo 57° de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que de conformidad con el artículo 37° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo N° 054-99-EF, modificado por el Decreto Legislativo N° 945, a fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, así como los vinculados con la generación de ganancias de capital, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por esta ley.

Que el inciso a) del segundo párrafo del artículo 57° de la citada ley establece que las rentas de tercera categoría se considerarán producidas en el ejercicio comercial en que se devenguen, criterio de aplicación para la imputación de gastos por expresa indicación de dicha norma.

Que al respecto, Enrique Reig¹ señala que *"el ingreso devengado es todo aquél sobre el cual se ha adquirido el derecho de percibirlo por haberse producido los hechos necesarios para que se genere. Correlativamente en cuanto a los gastos, se devengan cuando se causan los hechos en función de los cuales, terceros adquieren derecho al cobro de la prestación que los origina"*.

¹ REIG, Enrique. *Impuesto a las Ganancias*. Ediciones Macchi. Décima Edición. Buenos Aires, 2001. Páginas 313-314.

2



Tribunal Fiscal

N° 06232-4-2016

Que asimismo, según Reig, citado por García Mullin², el concepto de devengado reúne las siguientes características: a) requiere que se hayan producido los hechos sustanciales generadores de rédito o gasto; b) requiere que el derecho de ingreso o compromiso no esté sujeto a condición que pueda hacerlo inexistente; c) no requiere actual exigibilidad o determinación o fijación en término preciso para el pago, ya que puede ser obligación a plazo y de monto no determinado.

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

Que conforme con el criterio adoptado por este Tribunal en reiteradas resoluciones, como la Resolución N° 02812-2-2006, entre otras, 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 mediante los puntos 1 y 2 del Requerimiento N° 1222060000316, de foja 523, notificado el 14 de setiembre de 2006, de foja 506, la Administración comunicó a la recurrente que observó los servicios por la elaboración de expedientes técnicos por

puesto que dichos expedientes han sido elaborados durante el ejercicio 2003, correspondiendo a gastos de ejercicios anteriores, de acuerdo con el artículo 57° de la Ley del Impuesto a la Renta, detallados en el Anexo N° 1 al citado requerimiento, de foja 520; así como la Factura N° 001-0000103 emitida por por la elaboración del expediente técnico referido a la obra "Ampliación del colegio de educación secundaria de menores y adultos de Maynas – San Antonio" que había sido atribuida a

Que en respuesta a lo solicitado, la recurrente presentó el escrito de 20 de setiembre de 2006, de foja 455, en el que señaló, entre otros, que la empresa se dedica a la ejecución de obras y elaboración de expedientes técnicos para proyectos en la ciudad de Iquitos, los que son propuestos a las entidades públicas para implementarse en su plan de inversiones, efectuándose el pago cuando el trabajo estaba concluido, por lo que dichos expedientes se iniciaron en el año 2003 y culminaron en el 2004, emitiéndose las facturas por iniciar sus trabajos en el año 2003, y cuando los proyectos eran adjudicados, los precios eran actualizados por la fórmula polinómica.

Que en los puntos 1 y 2 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° 1222060000316, de foja 504, la Administración dejó constancia de lo señalado por la recurrente e indicó que lo alegado por ella no se encuentra acreditado con la documentación probatoria, tales como cargos de recepción de expedientes técnicos por parte de las Municipalidades, en el ejercicio 2004, u otra documentación que sustente que dichos expedientes técnicos fueron culminados en dicho año, manteniendo los reparos formulados respecto de las operaciones contenidas en el Anexo N° 1 al citado requerimiento.

Que obran a fojas 88, 90, 92 a 94, 96, 98, 100, 103 y 108, copia de las Facturas N° 001-0000236, 001-0000234, 001-0000231, 001-0000232, 001-0000230, 001-0000228, 001-0000226, 001-0000224, 001-0000221 y 002-0000112 (materia de reparo), emitidas el 29 de marzo, 23 y 27 de abril, 6 y 24 de mayo, 11, 18 y 26 de junio, 9 y 23 de julio de 2004, por

a la recurrente, por el concepto de elaboración de los expedientes técnicos de Calle 4 – Belén, Calle Maynas, Calle Las Begonias, Calle Próceres – San Juan, Calle Abancay – San Juan, Calle Rio Mar

² GARCÍA MULLÍN, Juan Roque. *Manual de Impuesto a la Renta*. CIET-DOC. N° 872, CIET, OEA, Buenos Aires.



Tribunal Fiscal

N° 06232-4-2016

– Belén, Calle Progreso – Belén, Psje. Pantoja, Pavimentación Psje. Huánuco (Punchana) y mejoramiento de la Calle Bermudes.

Que obra a fojas 441 y 442, los documentos elaborados por la recurrente Análisis de Facturas por Expedientes de . en los que se indica que las Facturas N° 001-0000236, 001-0000234, 001-0000231, 001-0000232, 001-0000230, 001-0000228, 001-0000226, 001-0000224 y 001-0000221 han sido canceladas y elaborados los expedientes, con fechas 29 de marzo, 23 de abril, 6 y 24 de mayo, 11, 18 y 26 de junio, 9 y 23 de julio de 2004, en efectivo, así como la Factura N° 002-0000112 que ha sido cancelada el 30 de abril y 17 de mayo de 2004, mediante los Cheques N° 31850453 y 28877664, por los montos de S/.4,129.30 y S/.1,094.50, mientras que la diferencia de S/.2,276.20 ha sido cancelada en efectivo, habiéndose elaborado dicho expediente el 27 de abril de 2004.

Que obra a fojas 146 y 147 copia del estado de cuenta de la recurrente, en el que consta que con fechas 30 de abril y 17 de mayo de 2004, se produjeron los cargos de S/.4,129.30 y S/.1,094.50, señalando como referencia los Cheques N° 31850453 y 28877664.

Que a fojas 276 a 285, 299 a 317, 323 a 359, 381 a 392, 406 a 415, obra copia de los expedientes técnicos elaborados por . respecto de Calle 4 – Belén, Calle Las Begonias, Calle Maynas, Calle Próceres – San Juan, Calle Abancay – San Juan, Calle Río Mar – Belén, Calle Progreso – Belén, Cabo Pantoja y Pavimentación Psje. Huánuco, en la que se hace referencia a los periodos de enero, abril y mayo de 2003.

Que en tal sentido, debe indicarse que la Administración no ha cuestionado que los gastos materia de reparo guarden vinculación con la realización de operaciones gravadas sino la oportunidad en que éstos se efectuaron, y, en consecuencia, el ejercicio en el que éstos debieron ser reconocidos e imputados, por lo que en atención a ello y considerando que la recurrente era una empresa que se encontraba en marcha, se puede afirmar que las erogaciones efectuadas con la finalidad de elaborar los expedientes técnicos elaborados por . constituyen gastos operativos, propios de su actividad empresarial³, que forman parte de las erogaciones destinadas a actividades susceptibles de producir rentas afectas y, por tal motivo, resultaba válido que se dedujeran en la oportunidad en la que éstos se realizaron de conformidad con lo dispuesto en el artículo 57° de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que en tal sentido, conforme se ha verificado de las copias de los referidos informes técnicos, remitidos por la recurrente, estos hacen referencia a un ejercicio anterior al 2004, no habiéndose acreditado documentariamente que los referidos informes hubieran sido elaborados y culminados en el ejercicio 2004, no obstante haber sido requerida para ello, por lo que no correspondía deducirlos en el citado ejercicio, debiéndose mantener el reparo y confirmar la resolución apelada en dicho extremo.

Que cabe señalar que a efecto del devengo, carece de pertinencia el momento en el que fueron emitidos los comprobantes de pago o la cancelación de los referidos servicios, toda vez que ha quedado acreditado que no correspondía deducir los referidos ejercicios en el periodo 2004, 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 se hubiera realizado el pago.

Que de otro lado, obra a foja 111, copia de la Factura N° 002-0000103, emitida por . a la recurrente, por concepto de elaboración de expediente técnico de ampliación del Colegio de educación secundaria de menores y adultos Maynas – San Antonio.

³ Del Informe Final de auditoría, de fojas 544 a 548, se verifica que la recurrente tiene como actividad económica la construcción de edificios completos (CIU 45207).

4



Tribunal Fiscal

N° 06232-4-2016

Que de fojas 360 a 380, obra copia del expediente técnico de ampliación del Colegio de educación secundaria de menores y adultos Maynas – San Antonio, en el cual consta la firma y sello de como ingeniero civil, mas no se hace referencia alguna a

Que conforme se ha señalado precedentemente la recurrente no acreditó lo observado respecto de la Factura N° 002-0000103, siendo que de autos se verifica que el referido expediente técnico ha sido suscrito por por lo que no se encuentra sustentado el gasto contenido en la factura observada, pese a haberse requerido expresamente, correspondiendo mantener dicho reparo y confirmar la resolución apelada en dicho extremo.

Gastos ajenos al giro del negocio

Que según se aprecia de los Anexos N° 02 y 04 a la Resolución de Determinación N° 124-003-0000760, de fojas 656 y 659, la Administración observó la base imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2004, por el importe de S/2,868.00, por gastos ajenos al giro del negocio, sustentándose en el artículo 37° e inciso a) del artículo 44° de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que al respecto, el citado artículo 37° de Ley del Impuesto a la Renta, señalaba que a fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deduciría de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, en tanto la deducción no estuviera expresamente prohibida por esta ley.

Que la Tercera Disposición Final y Transitoria de la Ley N° 27356 señalaba, respecto del principio de causalidad, que para efecto de determinar que los gastos fueran necesarios para producir y mantener la fuente, a que se refiere el artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta, éstos deberían ser normales para la actividad que genera la renta gravada, así como cumplir con criterios tales como razonabilidad en relación con los ingresos del contribuyente.

Que según el inciso a) del artículo 44° de la mencionada ley, no eran deducibles para la determinación de la renta imponible de tercera categoría los gastos personales y de sustento del contribuyente y sus familiares.

Que según el inciso j) del artículo 44° de la mencionada ley, no eran deducibles para la determinación de la renta imponible de tercera categoría los cuya documentación sustentatoria no cumpliera con los requisitos y características mínimas establecidos por el Reglamento de Comprobantes de Pago.

Que el artículo 2° del Reglamento de Comprobantes de Pago, aprobado por Resolución de Superintendencia N° 007-99/SUNAT, señala que sólo se consideran comprobantes de pago, entre otros, a las Facturas, siempre que cumplan con todas las características y requisitos mínimos establecidos en el presente reglamento.

Que en el numeral 1 del artículo 8° se establecieron los requisitos mínimos y características que debían tener las facturas como información impresa (entre otros, dirección de la Casa Matriz y del establecimiento donde esté localizado el punto de emisión, pudiendo consignarse la totalidad de direcciones de los diversos establecimientos que posee el contribuyente), e información no necesariamente impresa (tales como apellidos y nombres, o denominación o razón social del adquirente, bien vendido, indicando la cantidad, valor de venta de los bienes vendidos, monto discriminado de los tributos que gravan la operación, importe total de la venta, fecha de emisión, etc.).

Que como se advierte de las normas glosadas, a efecto de deducir los gastos para efecto del Impuesto a la Renta, éstos deben cumplir con el principio de causalidad, que es la relación existente entre el egreso y la generación de la renta gravada o el mantenimiento de la fuente productora.

Que mediante punto 4 del Requerimiento N° 1222060000169 y su Anexo N° 2, de fojas 530 y 534, notificada el 15 de junio de 2006, de foja 528, la Administración solicita se sustente con documentación

5



Tribunal Fiscal

N° 06232-4-2016

fehaciente, entre otras, las observaciones correspondientes al Ticket N° 010-26780 y las Facturas N° 002-0050002, 002-0049753 y 001-0001354, emitidos por

por corresponder a gastos ajenos al giro del negocio –compras de libros, medicinas para uso personal y otros-; así como, respecto de la Factura N° 001-000106, por no detallarse en el comprobante de pago, la razón social, RUC, ni el domicilio fiscal del contribuyente, y que no se encuentra impreso el domicilio fiscal del proveedor, incumpliendo lo establecido en el Reglamento de Comprobantes de Pago, contenido en la Resolución de Superintendencia N° 007-99/SUNAT.

Que en respuesta al citado requerimiento, mediante escrito de 22 de junio de 2006, de foja 451, la recurrente señala, entre otros, que los gastos correspondientes al Ticket N° 010-26780, fueron efectuados para incrementar los libros de la biblioteca, indicando respecto de la Factura N° 001-000106, que adjunta carta aclaratoria del proveedor y copia de la factura corregida.

Que mediante el punto 4 del Anexo N° 1 al resultado del citado requerimiento, de foja 525, dio cuenta de lo señalado por la recurrente e indicó respecto del Ticket N° 010-26780 que dichos gastos no se encontraban relacionados con el giro del negocio, y respecto de la Factura N° 001-000106, que dicho comprobante no ha cumplido con lo señalado en el artículo 8° del Reglamento de Comprobantes de Pago, aprobado mediante Resolución de Superintendencia N° 007-99/SUNAT, mientras que respecto de las demás facturas observadas no se presentó descargo alguno.

Que mediante el punto 3 del Requerimiento N° 1222060000316, foja 523, la Administración señaló que reparó los gastos detallados en el Anexo N° 2 del referido requerimiento, de foja 519, por corresponder a gastos ajenos al giro del negocio –compras de libros, medicinas para uso personal y otros-; así como, respecto de la Factura N° 001-000106, por no detallarse en el comprobante de pago, la razón social, RUC, ni el domicilio fiscal de la recurrente, y no se encuentra impreso el domicilio fiscal del proveedor, por lo que se incumple lo establecido en el Reglamento de Comprobantes de Pago, contenido en la Resolución de Superintendencia N° 007-99/SUNAT.

Que en el punto 3 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° 1222060000316, foja 504, se consigna que la recurrente no ha presentado descargo alguno respecto de los gastos observados, reparando el gasto contenido en las referidas facturas.

Que a fojas 80, y 82 a 84, obran copia del Ticket N° 010-26780 y las Facturas N° 002-0050002, 002-0049753 y 001-001354, emitidos por la Universidad Botica y Centro de Esparcimiento a la recurrente, con fechas 1, 8, 16 y 21 de marzo de 2004, por los importes de S/.177.23, S/.10.20, S/.34.40 y S/.76.00, por diversos libros, medicinas de uso personal y consumo de alimentos.

Que la recurrente no ha acreditado de modo alguno ni obra en autos documentación que sustente la relación de causalidad de tales gastos, por lo que corresponde mantener el presente reparo y confirmar la resolución apelada en dicho extremo.

Que en cuanto a lo alegado en el sentido que no se le han reconocido gastos en favor de su personal, - gastos de recreación y medicinas-, efectuados con el fin de reconocer su trabajo o desempeño en diversas circunstancias, al considerar que no corresponden al giro del negocio, aún cuando estos cumplen con el principio de razonabilidad, cabe señalar que conforme se ha indicado precedentemente, la recurrente no ha cumplido con sustentar que los gastos observados se encuentren vinculados al giro del negocio, ni que tales bienes hubieran sido recibidos o hubieran sido destinados efectivamente a personal de la empresa, por lo que no corresponde amparar su alegato.

Que de otro lado, obra a foja 79, copia de la Factura N° 001-000106, emitida por por concepto de palomillas, pastorales sucre "C" simp. 1.20 y tipo pipa, y cajas de registro



Tribunal Fiscal

N° 06232-4-2016

50x50x50 y 30x30x30, en la que no se identifica al adquirente, esto es, a la recurrente, omitiéndose consignar su RUC y razón social, consignándose como domicilio Punchan – Maynas – Loreto.

Que conforme con lo expuesto, la citada factura no sustenta el gasto deducible del Impuesto a la Renta, al no haber sido emitida conforme con los requisitos establecidos en el Reglamento del Comprobantes de Pago, aprobado mediante Resolución de Superintendencia N° 007-99/SUNAT, y, en consecuencia, corresponde mantener el reparo y confirmar la resolución apelada en dicho extremo.



Intereses presuntos

Que según se aprecia de los Anexos N° 02 y 05 a la Resolución de Determinación N° 124-003-0000760, de fojas 650 a 655, y 659, la Administración reparó la base imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2004, por el importe de S/.43,985.00, al considerar que se habían devengado intereses presuntos, según lo establecido en el artículo 26° de la Ley del Impuesto a la Renta y el artículo 15° de su reglamento.

Que el artículo 26° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta aprobado por Decreto Supremo N° 054-99-EF, modificado por el Decreto legislativo N° 945, dispone que para los efectos del impuesto se presume, salvo prueba en contrario constituida por los libros de contabilidad del deudor, que todo préstamo en dinero, cualquiera que sea su denominación, naturaleza o forma o razón, devenga un interés no inferior a la tasa activa de mercado promedio mensual en moneda nacional (TAMN) que publique la Superintendencia de Banca y Seguros y que regirá dicha presunción aun cuando no se hubiera fijado el tipo de interés, se hubiera estipulado que el préstamo no devengará intereses, o se hubiera convenido en el pago de un interés menor, y tratándose de préstamos en moneda extranjera se presume que devengan un interés no menor a la tasa promedio de depósitos a seis (6) meses del mercado interbancario de Londres del último semestre calendario del año anterior.

Que agrega dicho artículo que las presunciones contenidas en éste no operarán en los casos de préstamos a personal de la empresa por concepto de adelanto de sueldo que no excedan de una (1) Unidad Impositiva Tributaria o de treinta (30) Unidades Impositivas Tributarias, cuando se trate de préstamos destinados a la adquisición o construcción de viviendas de tipo económico; 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, y que tampoco operarán en los casos de préstamos del exterior otorgados por personas no domiciliadas a los sujetos previstos en el artículo 18° o en el inciso b) del artículo 19° de la Ley del Impuesto a la Renta, siendo que esto será de aplicación en aquellos casos en los que no exista vinculación entre las partes intervinientes en la operación de préstamo, de lo contrario será de aplicación lo dispuesto por el numeral 4 del artículo 32° de dicha Ley.

Que por su parte, el artículo 15° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta aprobado por Decreto Supremo N° 122-94-EF establece que se aplicará las siguientes normas a la presunción de intereses del artículo 26° de la Ley: a) Sólo se considerará préstamo a aquella operación de mutuo en la que medie entrega de dinero o que implique pago en dinero por cuenta de terceros, siempre que exista obligación de devolver, b) La presunción de intereses no será de aplicación en el caso de préstamos que de acuerdo a disposiciones legales se deban otorgar con tasas de interés inferiores a las señaladas en el artículo de la referencia, c) No se consideran préstamos a las operaciones tales como pagos por cuenta de terceros efectuados por mandato de la ley, entregas de sumas en calidad de depósito de cualquier tipo, adelantos o pagos anticipados y provisiones de fondos para su aplicación efectiva a un fin, d) Tampoco se considerará préstamo a los retiros en dinero que a cuenta de utilidades y hasta el monto de las que corresponda al cierre del ejercicio, efectúen los socios e integrantes de las sociedades y entidades consideradas o no personas jurídicas por el artículo 14° de la Ley, e) Tratándose de préstamos al personal de la empresa, por concepto de adelanto de sueldos o destinados a la adquisición o construcción de vivienda de tipo económico, la presunción de intereses operará por el monto total del préstamo cuando éste exceda de una (1) Unidad Impositiva Tributaria o de treinta (30) Unidades Impositivas Tributarias, según sea el caso.

 7 



Tribunal Fiscal

N° 06232-4-2016

Que de las normas glosadas se desprende que la presunción de intereses prevista 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 admite como prueba en contrario los libros de contabilidad del deudor.

Que sobre el particular, cabe indicar que mediante Directiva N° 010-2000/SUNAT, se precisó el procedimiento de cálculo de la tasa activa de mercado promedio mensual en moneda nacional a que se refiere el artículo 26° de la Ley del Impuesto a la Renta, para lo cual se recogió la fórmula utilizada por la Superintendencia de Banca y Seguros establecida en el Oficio N° 4610-2000, que dispone que a fin de hallar la TAMN de un mes debe dividirse el factor acumulado del último día del mes a calcular entre el factor acumulado del último día del mes anterior y restarle uno.

Que mediante punto 5 del Requerimiento N° 1222060000169, de foja 533, la Administración solicita los movimientos contables y la composición del saldo contable de la Cuenta 14 Cuentas por Cobrar a Accionistas por el importe de S/.179,000.00 al 31 de diciembre de 2004.

Que mediante escrito presentado el 22 de junio de 2006, de foja 450, la recurrente indicó que realizó pagos en efectivo a determinados proveedores, por lo que a su solicitud se descontaron de la deuda que mantenía pendiente detallada en la Cuenta 14, por los importes de S/.15,500.00, S/.5,600.00, S/.700.00 y S/.4,200.00, durante los meses de julio, agosto, octubre y diciembre de 2004, lo que daba un monto total de S/.26,000.00.

Que en el punto 5 del Anexo N° 1 al Resultado del referido requerimiento, de foja 524, la Administración dio cuenta de lo señalado por la recurrente, comunicando en el punto 6 del Requerimiento N° 1222060000316, foja 522, las observaciones formuladas por los intereses presuntos originados por el saldo inicial al 1 de enero de 2004 de la Cuenta 14 Cuentas por Cobrar a Accionistas, según detalle en el Anexo N° 5 del referido requerimiento, de fojas 510 a 516, que constituyen préstamos a favor de terceros, según lo establecido en el artículo 26° de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que en efecto, en el citado Anexo N° 5, la Administración detalló los movimientos de la Cuenta Contable 14 Cuentas por Cobrar a Accionistas y a Personal durante el ejercicio 2004, detallando los abonos (pagos efectuados por el gerente general en los meses de julio, agosto, octubre y diciembre de 2004) y saldos de dicha cuenta, efectuándose el cálculo de los intereses considerando los referidos movimientos y la TAMN, conforme al siguiente detalle:

Fecha de cálculo de los intereses	Abono	Saldo del Préstamo	Intereses presuntos
01/01/2004 al 30/06/2004		S/.205,000.00	S/.22,776.81
01/07/2004 al 31/07/2004	S/.15,500.00	S/.189,500.00	S/.3,678.76
01/08/2004 al 30/09/2004	S/.5,600.00	S/.183,900.00	S/.7,045.13
01/10/2004 al 30/11/2004	S/.700.00	S/.183,200.00	S/.6,935.54
01/12/2004 al 31/12/2004	S/.4,200.00	S/.179,00.00	S/.3,517.64

Que en respuesta a lo solicitado en el referido requerimiento, mediante escrito de 20 de setiembre de 2004, de fojas 453 a 455, la recurrente señaló que no se ha generado ganancia o ingreso, mediante el desembolso de los préstamos efectuados, pasible de gravamen, conforme con el artículo 1° de la Ley del Impuesto a la Renta, por lo que dicha determinación resulta arbitraria, de lo contrario se estarían gravando ingresos inexistentes, siendo que la presunción establecida en el artículo 26° de la referida ley, admite como prueba en contrario, los libros de contabilidad, lo que ha sido presentado y de los que se verifica que no existen tales ingresos.

Que en el punto 6 del Anexo N° 01 al resultado del Requerimiento N° 1222060000316, de fojas 503 y 504, la Administración dio cuenta de lo señalado por la recurrente y concluyó que respecto de los préstamos otorgados a su representante legal –gerente general y principal accionista- la recurrente no cumplió con probar en contrario de lo establecido en el artículo 26° de la Ley del Impuesto a la Renta, al

8



Tribunal Fiscal

N° 06232-4-2016

no haber presentado copia de los libros de contabilidad del beneficiario del préstamo, por lo que procedió a reparar los intereses presuntos, antes detallados.

Que de la revisión del Libro Diario N° 02 y Libro Mayor N° 02 de la recurrente, de fojas 26, 27, 43 y 65, se verifican los saldos inicial (01/01/2004) y final (31/12/2004), así como los movimientos totales de la Cuenta 14 – Cuentas por Cobrar a Accionistas y Personal, por los importes de S/.205,000.00, S/.179,000.00 y S/.26,000.00, siendo que de lo señalado por la recurrente –lo que ha sido validado por la Administración- dichos movimientos corresponden a pagos efectuados, por los importes de S/.15,500.00, S/.5,600.00, S/.700.00 y S/.4,200.00, durante los meses de julio, agosto, octubre y diciembre de 2004 por Alfonso Quispe Salazar, por el préstamo efectuado a dicho accionista por el importe de S/.205,000.00.

Que de lo actuado se tiene que la Administración detectó que en los meses de enero a diciembre de 2004, la recurrente anotó en los Libros Diario y Mayor préstamos realizados a su socio .

por el importe de S/.205,000.00, respecto del cual se efectuaron pagos parciales que disminuyeron el monto prestado y que han sido considerados por la Administración, al que imputó intereses presuntos de acuerdo con lo señalado en el artículo 26° de la Ley de Impuesto a la Renta, debiéndose indicar además que la recurrente no ha rebatido el importe del préstamo ni el deudor beneficiado.

Que dado que la recurrente no ha presentado documentación alguna que desvirtuara la presunción establecida en el artículo 26° de la Ley del Impuesto a la Renta, al tratarse de préstamos en dinero, los mismos devengarán intereses presuntos, no encontrándose acreditado por parte de la recurrente que los referidos préstamos estuviesen en alguno de los supuestos de excepción establecidos en la Ley y su Reglamento, por lo que al encontrarse el reparo arreglado a ley corresponde confirmar la resolución apelada en este extremo.

Que al respecto, si bien, la recurrente, en instancia de apelación ha presentado copia del Registro de Ingresos y Egresos Profesionales de _____, de fojas 765 a 775, a efecto de acreditar con los libros de contabilidad del beneficiario del préstamo que la presunción de intereses no le resultaba aplicable, no corresponde que sea meritado por este Tribunal, dado que constituye un medio probatorio extemporáneo, al haber sido presentado recién en la etapa de apelación, de conformidad con el artículo 141° del Código Tributario⁴.

Que respecto a lo señalado por la recurrente, en el sentido que no es posible imputar intereses respecto del préstamo efectuado al Sr. _____ al ser propietario del 99% de acciones de la recurrente, cabe advertir que las normas aplicables, no han establecido excepción alguna considerando el porcentaje de acciones del beneficiario del préstamo, por lo que lo alegado por la recurrente carece de sustento.

Que con relación a lo alegado respecto a que se estaría gravando una renta inexistente, incurriéndose en un daño, pasible de resarcimiento, conforme con el artículo 1321° del Código Civil, cabe señalar que el artículo 26° de la Ley del Impuesto a la Renta establece una ficción jurídica que considera probada la existencia de un determinado porcentaje de intereses respecto de diversos préstamos, no obstante, se permite a los contribuyentes desvirtuar dicha ficción, mediante la prueba en contrario consistente en la contabilidad del deudor, lo que no hizo la recurrente, por lo que en el presente caso no se ha gravado una renta inexistente, careciendo de sustento su alegato.

⁴ Según lo dispone el artículo 141° del Código Tributario, no se admitirá como medio probatorio, bajo responsabilidad, el que habiendo sido requerido por la Administración durante el proceso de verificación o fiscalización, no hubiera sido presentado y/o exhibido, salvo que el deudor tributario pruebe que la omisión no se generó por su causa o acredite la cancelación del monto reclamado vinculado con las pruebas presentadas.

9



Tribunal Fiscal

N° 06232-4-2016

Resolución de Multa N° 124-002-0004034

Que el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, señala que constituyen infracciones relacionadas con el cumplimiento de las obligaciones tributarias, entre otros, 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 el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, modificado por el Decreto Legislativo N° 953 , establece que constituyen infracciones relacionadas con el cumplimiento de las obligaciones tributarias, 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° 124-002-0004034, de fojas 509 y 649, ha sido emitida por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, y se sustenta en los reparos al Impuesto a la Renta del ejercicio 2004, establecidos en la Resolución de Determinación N° 124-003-0000760, los que han sido confirmados en esta instancia, por lo que corresponde emitir similar pronunciamiento en relación a dicha resolución de multa.

Con los vocales Flores Talavera, Fuentes Borda y Sarmiento Díaz, a quien se llamó para completar Sala, e interviniendo como ponente la vocal Flores Talavera.

RESUELVE:

CONFIRMAR la Resolución de Intendencia N° 126-014-0003564/SUNAT de 20 de diciembre de 2013.

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


FLORES TALAVERA
VOCAL PRESIDENTE


FUENTES BORDA
VOCAL


SARMIENTO DÍAZ
VOCAL


Sánchez Gómez
Secretaria Relatora
FT/RS/rsc.