



Tribunal Fiscal

Nº 07789-5-2016

EXPEDIENTE N° : 13653-2015
INTERESADO :
ASUNTO : Impuesto a la Renta y Multas
PROCEDENCIA : Lima
FECHA : Lima, 17 de agosto de 2016

VISTA la apelación interpuesta por . (R.U.C. N°), contra la Resolución de Intendencia N° 0150140011981 de 24 de julio de 2015, 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 interpuesta contra las Resoluciones de Determinación N° 012-003-0054422 a 012-003-0054434 y las Resoluciones de Multa N° 012-002-0025124 a 012-002-0025136, giradas por intereses por los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2009, Impuesto a la Renta del ejercicio 2009 y por multas por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario.

CONSIDERANDO:

Que la recurrente sostiene, entre otros, que la Administración reparó la deducción efectuada vía declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2009 por la suma de S/. 6 659 660,00 correspondiente a gastos diversos, toda vez que éstos no fueron contabilizados en el ejercicio 2009, ejercicio en el cual se devengaron.

Que indica que el único cuestionamiento efectuado por la Administración gira en torno a la oportunidad del registro contable de los gastos asociados, pues se pretende incorporar el mismo como uno de los elementos que da contenido al concepto del devengo recogido en el artículo 57° de la Ley del Impuesto a la Renta, no habiendo la Administración efectuado ningún cuestionamiento en torno al período en el que los servicios fueron íntegramente prestados (ejercicio 2009), y tampoco cuestiona incumplimiento alguno en torno a los requisitos previstos en el artículo 37° de la citada ley.

Que refiere que de acuerdo con el inciso a) del artículo 57° de la Ley del Impuesto a la Renta, las rentas de la tercera categoría se consideran producidas en el ejercicio comercial en que se devenguen, siendo el mismo tratamiento aplicable para el caso de los gastos, y que en ningún caso el registro contable es considerado como requisito para la configuración del devengo, siendo que en su caso la Administración está incorporando un requisito no previsto en las normas tributarias vigentes, no pudiendo sustentar la Administración su posición en la aplicación de las disposiciones contables, pues de acuerdo a lo establecido en el artículo 33° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, las disposiciones contables se aplican de manera supletoria y subsidiaria.

Que la Administración señala que como consecuencia del procedimiento de fiscalización seguido a la recurrente se reparó la deducción efectuada vía declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2009 por la suma de S/. 6 659 660,00 correspondiente a gastos diversos, toda vez que éstos no fueron contabilizados en el ejercicio 2009 sino en el ejercicio 2010, agregando que para ser reconocidos como gastos deducibles en el Impuesto a la Renta adicionalmente a los requisitos que establece el artículo 37° del citado Impuesto, los gastos debieron haber sido previamente provisionados contablemente y revelados en los estados financieros conforme lo señalado por la NIC 1, que define el concepto del devengado.

Que agrega que modificó el coeficiente aplicable a los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2009, como consecuencia de haber considerado como impuesto calculado aquel determinado en las Resoluciones de Determinación N° 012-003-0026730 y 012-003-0040180 correspondientes al Impuesto a la Renta de los ejercicios 2007 y 2008.



Tribunal Fiscal

N° 07789-5-2016

Que se aprecia de autos que mediante la Orden de Fiscalización N° 130011395330-01 (foja 1212), Carta N° 130011395330-01 SUNAT¹ (foja 1215) y los Requerimientos N° 0121130000211², 0122140000261³, 0122140000262⁴, 0122140002597⁵ y 0122140003113⁶ (fojas 982, 1010, 1025, 1106 y 1112), la Administración realizó un procedimiento de fiscalización de las obligaciones tributarias de la recurrente vinculadas al Impuesto a la Renta del ejercicio 2009.

Que como consecuencia de dicha fiscalización la Administración reparó la deducción de gastos para efecto de la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2009, emitiendo la Resolución de Determinación N° 012-003-0054422 por el citado tributo y periodo (fojas 1801 a 1820), así como la Resolución de Multa N° 012-002-0025136 (fojas 1761 y 1762) por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario.

Que asimismo, la Administración emitió las Resoluciones de Determinación N° 012-003-0054423 a 012-003-0054434 por pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2009 (fojas 1787 a 1800) y las Resoluciones de Multa N° 012-002-0025124 a 012-002-0025135 por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario (fojas 1763 a 1786).

Que corresponde determinar si los reparos por los que fueron emitidos los valores impugnados y las infracciones sancionadas se encuentran arregladas a ley.

Resolución de Determinación N° 012-003-0054422

Que conforme se aprecia de los Anexos N° 2 y 5 a la Resolución de Determinación N° 012-003-0054422 (fojas 1805, 1818 y 1820), la Administración reparó gastos deducidos por la recurrente en su declaración jurada anual del Impuesto a la Renta del ejercicio 2009, al considerar que tal deducción no era procedente debido a que ésta no contabilizó tales gastos en dicho ejercicio sino en el ejercicio 2010, siendo materia de controversia el importe de S/. 6 392 486,20 mantenido por la Administración en la instancia de reclamación⁷.

Que conforme se aprecia del punto 3 del Anexo 01 del Requerimiento N° 0122140000261 (foja 1101), la Administración solicitó a la recurrente que sustentara por escrito, adjuntando documentación fehaciente, la realización de las deducciones efectuadas vía declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2009 detalladas en el Anexo N° 04 del citado requerimiento (foja 1096).

Que en respuesta a lo solicitado la recurrente presentó el escrito de 30 de abril de 2014 (fojas 1080 a 1093) en el que señala que entre las deducciones efectuadas vía declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2009, se encuentra la correspondiente a "Gastos 2009 contabilizados 2010" que corresponde a aquellos gastos devengados en el ejercicio 2009 cuya anotación en su contabilidad fue realizada en el ejercicio 2010, por lo que en virtud de lo establecido en el artículo 57° de la Ley del Impuesto a la Renta, fueron deducidos vía declaración jurada. Agrega la recurrente que de acuerdo con lo establecido en el artículo 33° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, salvo que la ley o el

¹ Notificada el 25 de febrero de 2013, mediante acuse de recibo, de conformidad con el inciso a) del artículo 104° del Código Tributario (foja 1113).

² Notificado el 25 de febrero de 2013, mediante acuse de recibo, de conformidad con el inciso a) del artículo 104° del Código Tributario (foja 1113).

³ Notificado el 3 de febrero de 2014, mediante acuse de recibo, de conformidad con el inciso a) del artículo 104° del Código Tributario (foja 1107).

⁴ Notificado el 3 de febrero de 2014, mediante acuse de recibo, de conformidad con el inciso a) del artículo 104° del Código Tributario (foja 1026).

⁵ Notificado el 23 de setiembre de 2014, mediante acuse de recibo, de conformidad con el inciso a) del artículo 104° del Código Tributario (foja 1011).

⁶ Notificado el 5 de noviembre de 2014, mediante acuse de recibo, de conformidad con el inciso a) del artículo 104° del Código Tributario (foja 983).

⁷ La Administración en la apelada levantó parcialmente el reparo, modificándolo del importe de S/. 6 659 660,00 a S/. 6 392 486,20 (fojas 1650 y 1651).



Tribunal Fiscal

Nº 07789-5-2016

reglamento condicionen la deducción al registro contable, la forma de contabilizar las operaciones no origina la pérdida de la misma.

Que en el punto 3.1 del Anexo 01 al Resultado del Requerimiento Nº 0122140000261 (fojas 1067 a 1069) la Administración dejó constancia de los argumentos de la recurrente, señalando que de la revisión y análisis de la documentación e información presentada se observa que se trata de facturas de proveedores emitidas con fechas anteriores al 31 de diciembre de 2009, pero registradas en la contabilidad en el ejercicio 2010, por lo que no corresponde aceptar la deducción efectuada vía declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2009, al no haber sido dichos gastos provisionados contablemente en el período, concluyendo que: "(...) *para ser reconocidos como gastos deducibles en el Impuesto a la Renta adicionalmente a los requisitos que establece el artículo 37° del citado Impuesto, éstos debieron haber sido previamente provisionados contablemente y revelados en los estados financieros conforme se desprende del análisis del Marco Conceptual de la Normas Internacionales de Contabilidad, NIC No 1, que define el concepto del devengado, concepto que ha sido incorporado por la Ley del Impuesto a la Renta en el Art. 57°.*"

Que asimismo, mediante Requerimiento Nº 0122140003113 (fojas 980 a 982), emitido al amparo de lo dispuesto en el artículo 75° del Código Tributario, la Administración solicitó a la recurrente que sustentara las deducciones efectuadas en su declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2009.

Que en el Resultado del Requerimiento Nº 0122140003113 (fojas 956 a 971), la Administración dejó constancia que la recurrente presentó el escrito de 12 de noviembre de 2014 (fojas 972 a 979) en respuesta al citado requerimiento y sustentó parcialmente las deducciones efectuadas vía declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2009, detallando en el Anexo Nº 03 al citado resultado de requerimiento (fojas 958 a 960) los conceptos no sustentados, precisando que tales deducciones no fueron aceptadas sobre la base de los mismos fundamentos expuestos en el punto 3.1 del Anexo 01 al Resultado del Requerimiento Nº 0122140000261.

Que conforme se aprecia del Anexo Nº 03 al Resultado de Requerimiento Nº 0122140003113 y de los Anexos Nº 2 y 5 a la Resolución de Determinación Nº 012-003-0054422 (fojas 958 a 960, 1815 y 1818), la Administración reparó el importe de S/. 6 659 660,00, que fue deducido por la recurrente en su declaración jurada anual del Impuesto a la Renta del ejercicio 2009 por tratarse de gastos del ejercicio 2009 registrados en el ejercicio 2010, habiendo la Administración en la instancia de reclamación levantado en parte dicho reparo y mantenido el importe de S/. 6 392 486,20 materia de impugnación.

Que se señala como motivo determinante del reparo que "(...) *se trata de facturas de proveedores emitidas con fechas anteriores al 31 de diciembre de 2009, pero registradas en la contabilidad en el ejercicio 2010, por lo que no corresponde aceptar la deducción efectuada vía declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2009, al no haber sido dichos gastos provisionados contablemente en dicho período*" "Por tanto, los gastos requeridos y deducidos por el contribuyente en el ejercicio 2009, para ser reconocidos como gastos deducibles en el Impuesto a la Renta adicionalmente a los requisitos que establece el artículo 37° del citado Impuesto, éstos debieron haber sido previamente provisionados conforme se desprende del análisis del Marco Conceptual de las Normas Internacionales de Contabilidad, NIC Nº 1, que define el concepto del devengado, concepto que ha sido incorporado por la Ley del Impuesto a la Renta en el artículo 57°" (fojas 1802 y 1805).

Que asimismo, en la apelada, la Administración mantuvo el reparo formulado⁸ señalando que "(...) *el asunto en controversia radica en establecer si corresponde la deducción de gastos que no han sido contablemente registrados en el ejercicio en el que devengaron, en el cual se dedujeron tributariamente*", asimismo, indicó que "según lo expuesto por el área acotadora, los gastos reparados se devengaron en el ejercicio 2009, pero fueron contabilizados recién en el año 2010, correspondiendo a cuentas por pagar

⁸ En el importe materia de impugnación.



Tribunal Fiscal

Nº 07789-5-2016

por diversos servicios contratados y recibidos” y que “los gastos materia de observación (...) devengaron en el ejercicio 2009, situación que obligaba al contribuyente a registrarlos en el referido ejercicio a efecto de cumplir su pretensión de deducirlos en el mismo (...)” (fojas 1656 y 1663).

Que conforme a lo expuesto, en el caso de autos la Administración reconoce en la apelada que los gastos objeto de reparo deducidos por la recurrente en su declaración jurada anual del Impuesto a la Renta del ejercicio 2009, por el importe de S/. 6 392 486,20, se devengaron en el ejercicio 2009, siendo únicamente materia de controversia el cuestionamiento que su registro contable se haya producido en el ejercicio 2010 y no en el mismo ejercicio en que se produjo su deducción (2009).

Que de acuerdo con el inciso a) del artículo 57° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo Nº 179-2004-EF, modificado por Ley Nº 29306, las rentas de tercera categoría se consideran producidas en el ejercicio comercial en que se devenguen, criterio que resulta de aplicación analógica para la imputación de los gastos.

Que este Tribunal en reiterados pronunciamientos 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 en tal sentido, en la Resolución Nº 02812-2-2006, entre otras, ha señalado 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 Nº 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, ni la fecha en que se emitió o recibió dicho comprobante de pago, ni la fecha de su registro contable⁹.

Que en el caso de autos, conforme se ha señalado precedentemente, la Administración no cuestiona sino que coincide con la recurrente en cuanto a que los gastos objeto de reparo se devengaron en el ejercicio 2009, siendo su único sustento la oportunidad del registro contable de los mismos, al considerar que no corresponde aceptar la deducción efectuada por la recurrente vía declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2009, al no cumplir con lo establecido en el artículo 57° de la Ley del Impuesto a la Renta, por cuanto fueron registrados en el ejercicio 2010.

Que sin embargo y conforme se ha señalado precedentemente, de acuerdo al inciso a) artículo 57° de la Ley del Impuesto a la Renta, los gastos se consideran producidos en el ejercicio comercial en que se devenguen, lo que en el caso de autos no está en discusión se produjo en el ejercicio 2009, no habiendo condicionado el referido artículo 57° como requisito adicional para su imputación que se haya efectuado su registro contable en el mismo ejercicio, siendo, en consecuencia, procedente la deducción del gasto en el ejercicio en que se devengue y su registro contable en un ejercicio posterior, conforme ha establecido

⁹ Criterio señalado en la Resolución Nº 06710-3-2015.



Tribunal Fiscal

Nº 07789-5-2016

este Tribunal en la Resolución N° 06710-3-2015, como ha sucedido en el presente caso en el que la recurrente dedujo en el ejercicio 2009 los gastos devengados en dicho ejercicio y registrados en el ejercicio 2010, no siendo amparable lo alegado por la Administración en sentido contrario; por lo que procede levantar el reparo formulado y revocar la apelada en este extremo.

Que teniendo en cuenta lo expuesto, no corresponde emitir pronunciamiento respecto a los demás argumentos formulados por la recurrente.

Que respecto a lo señalado por la Administración en el sentido que el reconocimiento de un ingreso o un gasto es consustancial a su registro, esto es, que la contabilización de un ingreso o gasto implica el cumplimiento de características de los elementos de la partida que se desea reconocer, lo cual, precisamente se muestra en dicha contabilización y que este Tribunal en diversas resoluciones tales como las N° 09309-3-2004 y 04831-9-2012, entre otras, ha señalado que las personas jurídicas están obligadas a llevar contabilidad completa donde reflejarán todas sus operaciones económicas y que los libros contables deben reflejar fielmente las operaciones de la empresa y brindar información fehaciente y confiable, entre otros; cabe destacar que el criterio antes expuesto, señalado también por este Tribunal en la Resolución N° 06710-3-2015, no se encuentra referido a validar la falta de contabilización de las operaciones impidiendo con ello el debido control de las obligaciones tributarias de los contribuyentes, sino a precisar que la contabilización en un ejercicio posterior de un gasto devengado en determinado ejercicio no implica el desconocimiento de su deducción en el ejercicio en que éste se devengó, al no ser requisito previsto en el inciso a) del artículo 57° de la Ley del Impuesto a la Renta que dicho gasto devengado en determinado ejercicio haya sido registrado contablemente en el mismo ejercicio.

Resoluciones de Determinación N° 012-003-0054423 a 012-003-0054434

Que las Resoluciones de Determinación N° 012-003-0054423 a 012-003-0054434 fueron emitidas por pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2009 (fojas 1787 a 1800) como consecuencia de la modificación del coeficiente a partir del impuesto calculado contenido en las Resoluciones de Determinación N° 012-003-0026730 y 012-003-0040180 giradas a la recurrente por el Impuesto a la Renta de los ejercicios 2007 y 2008.

Que según el Anexo N° 02 a las Resoluciones de Determinación N° 012-003-0054423 a 012-003-0054434 (foja 1787) la Administración determinó el coeficiente de acuerdo al siguiente detalle:

Periodos de enero y febrero de 2009

Ejercicio precedente al anterior: 2007	S/.	Coeficiente
Impuesto calculado RD N° 012-003-0026730	3 063 760,00	0.0016
Ingresos Netos Declaración Jurada 660 N° 750007526	1 869 897 082,00	

Periodos de marzo a diciembre de 2009

Ejercicio anterior: 2008	S/.	Coeficiente
Impuesto calculado RD N° 012-003-0040180	5 583 528,00	0.0027
Ingresos netos Declaración Jurada 662 N° 351461	2 061 448 338,00	

Que de acuerdo al inciso a) del artículo 85° de la Ley del Impuesto a la Renta, los contribuyentes que obtuvieran rentas de tercera categoría abonarán con carácter de pago a cuenta del Impuesto a la Renta que en definitiva les corresponda por el ejercicio gravable, dentro de los plazos previstos por el Código Tributario, cuotas mensuales que se determinarán fijando la cuota sobre la base de aplicar a los ingresos netos obtenidos en el mes, el coeficiente resultante de dividir el monto del impuesto calculado correspondiente al ejercicio gravable anterior entre el total de los ingresos netos del mismo ejercicio;



Tribunal Fiscal

Nº 07789-5-2016

debiendo aplicarse para los pagos a cuenta de los periodos de enero y febrero, el coeficiente determinado en base al impuesto calculado e ingresos netos correspondientes al ejercicio precedente al anterior, y a falta de éste se aplicará el método previsto en el inciso b) del mismo artículo.

Que conforme con lo señalado por este Tribunal mediante la Resolución Nº 1601-3-2003, las normas que regulan la determinación de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta, consideran como base, el Impuesto y los ingresos netos del ejercicio anterior o precedente al anterior, bajo el supuesto de que los importes declarados por dichos conceptos habían sido determinados en forma correcta, por lo que, en el caso de existir nuevos importes, sea por la presentación de una declaración jurada rectificatoria o de una fiscalización, éstos serán los que la Administración deberá tener en cuenta al efectuar dicha determinación.

Que conforme a lo señalado en la apelada (fojas 1647 y 1648) y lo verificado en autos (fojas 1522 y 1523), la Administración fiscalizó a la recurrente con relación al Impuesto a la Renta de los ejercicios 2007 y 2008, emitiendo como consecuencia de ello las Resoluciones de Determinación Nº 012-003-0026730 y 012-003-0040180 por el tributo y periodos mencionados, las que al ser reclamadas dieron origen a la emisión de las Resoluciones de Intendencia Nº 0150140010201 y 0150140011122 mediante las que se declaró infundadas las reclamaciones, siendo que del Sistema de Información del Tribunal Fiscal – SITFIS se constata que contra tales resoluciones de intendencia la recurrente presentó recursos de apelación, los que se encuentran pendientes de resolver ante esta instancia mediante los Expedientes Nº 08604-2012 y 03828-2014, respectivamente.

Que en tal sentido, la procedencia de las omisiones de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2009, se encuentran directamente relacionadas con las Resoluciones de Determinación Nº 012-003-0026730 y 012-003-0040180, por lo que su determinación influirá directamente en la determinación del coeficiente aplicable para el cálculo de tales pagos a cuenta; correspondiendo, en consecuencia, revocar la apelada en este extremo y disponer que la Administración esté a lo dispuesto en el resultado de los procedimientos mencionados seguidos contra las aludidas resoluciones de determinación.

Resolución de Multa Nº 012-002-0025136

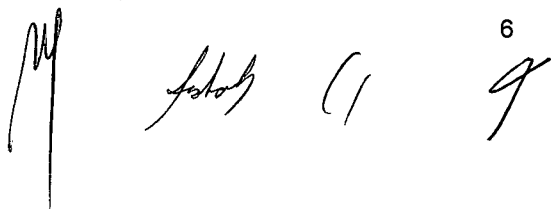
Que la Resolución de Multa Nº 012-002-0025136 (fojas 1761 y 1762), fue emitida por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178º del Código Tributario, sobre la base del reparo que sustenta la Resolución de Determinación Nº 012-003-0054422, el cual ha sido levantado, dejándose sin efecto la referida resolución de determinación, por lo que procede emitir similar pronunciamiento respecto de la mencionada resolución de multa, correspondiendo revocar también la apelada en este extremo.

Resoluciones de Multa Nº 012-002-0025124 a 012-002-0025135

Que las Resoluciones de Multa Nº 012-002-0025124 a 012-002-0025135, fueron emitidas por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178º del Código Tributario (fojas 1763 a 1786)

Que según se advierte de las aludidas resoluciones de multa y sus anexos, tales valores se sustentan en los reparos a los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2009, contenidos en las Resoluciones de Determinación Nº 012-003-0054423 a 012-003-0054434, por lo que procede emitir pronunciamiento en igual sentido respecto a las referidas multas, correspondiendo revocar la resolución apelada en este extremo y disponer que la Administración esté a lo dispuesto en el resultado del procedimiento contencioso seguido ante esta instancia mediante Expedientes Nº 08604-2012 y 03828-2014.

Que la diligencia de informe oral se llevó a cabo con la asistencia de ambas partes (foja 1849).





Tribunal Fiscal

Nº 07789-5-2016

Con las vocales Barrantes Takata y Terry Ramos, e interviniendo como ponente la vocal Márquez Pacheco.


RESUELVE:

REVOCAR la Resolución de Intendencia N° 0150140011981 de 24 de julio de 2015, **DEJAR SIN EFECTO** la Resolución de Determinación N° 012-003-0054422 y la Resolución de Multa N° 012-002-0025136, y **REVOCARLA** en cuanto a las Resoluciones de Determinación N° 012-003-0054423 a 012-003-0054434 y las Resoluciones de Multa N° 012-002-0025124 a 012-002-0025135, debiendo la Administración proceder conforme a lo señalado en la presente resolución.

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



MÁRQUEZ PACHECO
VOCAL PRESIDENTE



BARRANTES TAKATA
VOCAL



TERRY RAMOS
VOCAL

Jiménez Suárez
Secretaria Relatora
MP/JS/jcs.