



# *Tribunal Fiscal*

Nº 00811-9-2019

**EXPEDIENTE N°** : 0867-2018  
**INTERESADO** :  
**ASUNTO** : Impuesto a la Renta  
**PROCEDENCIA** : Lima  
**FECHA** : Lima, 25 de enero de 2019

**VISTA** la apelación parcial interpuesta por  
con Registro Único de Contribuyente (RUC) N° contra la Resolución de  
Intendencia N° emitida el 17 de noviembre de 2017 por la Intendencia de Principales  
Contribuyentes Nacionales de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria –  
SUNAT, que declaró infundada la reclamación formulada contra la Resolución de Determinación N°  
girada por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2013.

## **CONSIDERANDO:**

Que la recurrente sostiene que se remite a los argumentos expuestos en sus escritos de reclamación y ampliatorio en los que indicó que no encuentra arreglada a ley la resolución de determinación impugnada, en el extremo que la Administración (i) no reconoció las deducciones en el ejercicio 2013 de las provisiones de cobranza dudosa reparadas en los ejercicios 2011 y 2012, pese a cumplir los requisitos legales en el ejercicio fiscalizado, y (ii) reparó la provisión de deuda incobrable por el importe de S/ 2 470,00, cuya cancelación se produjo antes del vencimiento para la presentación de la declaración del Impuesto a la Renta del ejercicio 2013.

Que agrega que a pesar de haber cumplido con los requisitos establecidos en el inciso i) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta e inciso f) del artículo 21 de su reglamento para su deducción, la Administración afirma lo contrario, es decir que no cumplió con lo dispuesto en dichas normas, pues considera, indebidamente, que al no haber realizado la provisión contable en el ejercicio 2013 de las deudas correspondientes a los ejercicios 2011 y 2012, no procedía su deducción.

Que señala que las provisiones de cobranza dudosa adicionadas en los ejercicios 2011 y 2012 calificaban como tales, sin embargo, no pudieron ser deducidas en dichos periodos debido a que calificaban como deudas renovadas o sujetas a prórroga, circunstancia que cambió en el ejercicio 2013, por lo que correspondía su deducción en dicho ejercicio, sin que se deba volver a verificar si las deudas calificaban como incobrables, pues dicha verificación se había realizado en los ejercicios 2011 y 2012, correspondiendo solo volver a cotejar si se cumple con lo requerido para su deducción, esto es, si dichas deudas no fueron contraídas entre vinculadas, no se encuentren afianzadas y/o que no hayan sido renovadas o prorrogadas.

Que indica que en las fiscalizaciones de los ejercicios 2011 y 2012, ante hechos exactamente iguales la Administración realizó un análisis interpretativo de las normas diferente, pues en la fiscalización del ejercicio 2012, nunca le exigió ni verificó la provisión contable en dicho ejercicio, de la provisión de cobranza dudosa adicionada en el ejercicio 2011, siendo que en vez de ello consideró como deducción en el ejercicio 2012 el reparo temporal que se determinó en el ejercicio 2011, luego de verificar únicamente que en el Registro de Ventas de 2012 no se había otorgado nuevos créditos, sin cuestionar que la provisión de cobranza dudosa se haya realizado en el ejercicio 2011 y no en el 2012, por lo que una interpretación distinta vulnera el principio de seguridad jurídica.

Que precisa que si bien la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) 10 indica que las empresas deben ajustar los Estados Financieros conforme a los hechos ocurridos con posterioridad al cierre del periodo



# *Tribunal Fiscal*

Nº 00811-9-2019

que se informa, las normas tributarias no contemplan este supuesto como uno de los requisitos para evaluar la deducción tributaria, sino que indican que la evaluación se realiza a la fecha de la provisión, por lo que su deducción no se ve limitada por el hecho que la deuda haya sido pagada con posterioridad al cierre del ejercicio y antes del vencimiento para la presentación de la declaración del Impuesto a la Renta del ejercicio 2013.

Que la Administración señala que como resultado de la fiscalización efectuada a la recurrente reparó la renta neta del Impuesto a la Renta del ejercicio 2013 al reparar la provisión de cobranza dudosa sin acreditar los requisitos para su deducción y que no procede que se reconozca la deducción en el ejercicio 2013 de las provisiones de cobranza dudosa de los ejercicios 2011 y 2012, por cuanto el carácter de deuda incobrable debe verificarse en el momento en que se efectúa la provisión contable y toda vez que la recurrente no provisionó contablemente en el ejercicio 2013, no corresponde amparar su pretensión.

Que del recurso de apelación presentado (folios 13345 y 1335) se tiene que la recurrente cuestiona únicamente el reparo por la provisión de cobranza dudosa por deudas que fueron canceladas con posterioridad al cierre del ejercicio y antes del vencimiento de la presentación de la Declaración Jurada del Impuesto a la Renta de 2013 (S/ 2 470,00), y además discute que la Administración no haya reconocido en el ejercicio 2013 la deducción de la provisión de cobranza dudosa adicionada en el ejercicio 2011 (S/ 25 604,00) y en el ejercicio 2012 (S/ 816 035,00).

Que del Anexo N° 2 del valor girado, se advierte, se aprecia que la Administración reparó la provisión de cobranza al no acreditarse los requisitos para su deducción, y no reconoce la deducción solicitada por la recurrente en el ejercicio 2013 de las provisiones de cobranza dudosa realizadas en los ejercicios 2011 y 2012 que fueron objeto de reparo (folios 1281 a 1289).

## **Provisión de cobranza sin acreditarse los requisitos para su deducción**

Que la Administración reparó la provisión de cobranza dudosa por deudas mayores a 12 meses que fueron contabilizados como gastos deducibles y que cumplirían los requisitos para su provisión, pero fueron cancelados antes del vencimiento de la presentación de la declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2013<sup>1</sup>, sustentando el reparo en el Requerimiento N° y consignando como base legal inciso i) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta el inciso f) del artículo 21 de su reglamento.

Que el inciso i) del artículo 37 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF, establece que son deducibles los castigos por deudas incobrables y las provisiones equitativas por el mismo concepto, siempre que se determinen las cuentas a las que corresponden. La norma citada agrega que no se reconoce el carácter de deuda incobrable a: (i) Las deudas contraídas entre sí por partes vinculadas; (ii) Las deudas afianzadas por empresas del sistema financiero y bancario, garantizadas mediante derechos reales de garantía, depósitos dinerarios o compra venta con reserva de propiedad; y (iii) Las deudas que hayan sido objeto de renovación o prórroga expresa.

Que el inciso f) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 122-94-EF, modificado por Decreto Supremo N° 134-2004-EF, dispone que para efectuar la provisión de deudas incobrables a que se refiere el inciso i) del artículo 37 de la citada ley, se deberá tener en cuenta, entre otros, las siguientes reglas:

<sup>1</sup> También reparó la provisión de cobranza dudosa por deudas incobrables mayor a 12 meses y que fueron objeto de nuevos crédito, lo cual no ha sido impugnado por la recurrente.

Q. P.



# *Tribunal Fiscal*

Nº 00811-9-2019

- 1) El carácter de deuda incobrable o no deberá verificarse en el momento en que se efectúa la provisión contable.
- 2) Para efectuar la provisión por deudas incobrables se requiere:
  - a) Que la deuda se encuentre vencida y 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 (12) meses desde la fecha de vencimiento de la obligación sin que esta haya sido satisfecha; y
  - b) Que la provisión al cierre de cada ejercicio figure en el Libro de Inventarios y Balances en forma discriminada. La provisión, en cuanto se refiere al monto, se considerará equitativa si guarda relación con la parte o el total si fuere el caso, que con arreglo al literal a) de este numeral se estime de cobranza dudosa.

Que en la Resolución N° 17929-3-2013, este otras, este Tribunal ha señalado que la provisión para cuentas de cobranza dudosa es una estimación contable, que afecta los resultados de la empresa, por lo que su registro incide en la determinación de la renta imponible del Impuesto a la Renta de Tercera Categoría.

Que asimismo en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 06682-5-2009, entre otras, se ha señalado que la provisión por deudas incobrables constituye una de las provisiones admitidas por la Ley del Impuesto a la Renta, estando su deducción tributaria sujeta al cumplimiento de los requisitos previstos en la ley en mención y sus normas reglamentarias.

Que de autos se advierte que mediante el punto 1 del Requerimiento N° (folio 962), la Administración solicitó a la recurrente que sustentara las operaciones contabilizadas como provisión de cobranza dudosa, proporcionando el detalle de los montos provisionados, los estados de cuenta por cada cliente y el análisis periódico de los créditos, en cumplimiento de lo establecido en el inciso i) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta y el inciso f) del artículo 21 de su reglamento.

Que en respuesta a lo solicitado, la recurrente presentó un escrito de 10 de agosto de 2016 (folios 917 a 921), a efecto de sustentar la provisión de cobranza dudosa, adjuntando diversa documentación.

Que en el Resultado del Requerimiento N° (folios 1232 y 1233), la Administración dejó constancia que de la revisión de la documentación por la provisión de cobranza dudosa que cumplirían los requisitos para su provisión, se había verificado que la recurrente provisionó como deuda incobrable al 31 de diciembre de 2013 las facturas emitidas a los clientes: (S/ 1 691,33) y

(S/ 778,81), sin embargo, estas deudas fueron canceladas antes del vencimiento del plazo para la presentación de la Declaración Jurada del Impuesto a la Renta de 2013, por lo que la provisión debió ser extornada o debieron ser adicionadas en la declaración jurada, señalando que de acuerdo con la NIC 10 - Hechos Posteriores, se pueden hacer ajustes por hechos posteriores a la fecha del balance, siendo que al respecto el párrafo 8 de la referida NIC señala que: *"la entidad ajustará los importes reconocidos en sus estados financieros, para reflejar la incidencia de los hechos posteriores a la fecha del balance que impliquen los ajustes"*. Asimismo, agregó que de acuerdo al párrafo 9 de la indicada norma contable, se debió ajustar los importes provisionados que fueran reconocidos después de la fecha de balance, a fin de que no exista una cuenta comercial por cobrar de

3



# *Tribunal Fiscal*

Nº 00811-9-2019

los referidos clientes, sino que debió ajustarse al saldo de la cuenta de ambos clientes y no figurar cargados a resultados como incobrables, concluyendo que se observa las provisiones como incobrables de las citadas deudas por el monto total de S/ 2 470,14.

Que el 2 de febrero de 2017 la recurrente presentó un escrito como descargo del citado resultado (folios 1246 y 1247), indicando que no se encuentra de acuerdo con dicha observación, pues si bien en la NIC 10 se anota que las empresas deben ajustar los Estados Financieros conforme a los hechos ocurridos con posterioridad del cierre del periodo que se informa, las normas tributarias no contemplan este supuesto como uno de los requisitos para evaluar la deducción tributaria, sino que indican que la evaluación se realiza a la fecha de la provisión, enfatizando que se debe analizar si la provisión de cobranza dudosa cumple con los requisitos tributarios a la fecha de la provisión contable, siendo que por aplicación de la norma tributaria es a dicha fecha que se debe evaluar su deducción tributaria, no pudiendo limitar dicha deducción a la aplicación o no de normas contables como la NIC 10 que invoca la Administración.

Que las copias de las Fichas Financieras de los clientes de la recurrente presentados durante la fiscalización (folios 866 y 868), se verifica que las deudas observadas corresponden a facturas vencidas el 10 de enero y 11 de diciembre 2012, respectivamente, y fueron canceladas en el año 2014.

Que de lo expuesto se advierte que la Administración fundamenta su reparo a la deducción de la provisión de cuentas de cobranza dudosa respecto de las facturas emitidas a los clientes:

(S/ 1 691,33) y (S/ 778,81), en que dichas facturas fueron canceladas con posterioridad al 31 de diciembre de 2013 pero antes de que venciera la fecha para la presentación de la Declaración Jurada del Impuesto a la Renta de 2013<sup>2</sup>, por lo que en aplicación de la NIC 10 correspondía que la recurrente ajustara sus Estados Financieros conforme a los hechos ocurridos con posterioridad del cierre del periodo.

Que no obstante, no se advierte que la norma tributaria establezca el supuesto en el que la Administración fundamente tal reparo como uno que origine la pérdida de la deducción de la provisión de cobranza dudosa, siendo que si bien la "NIC 10 - Hechos Ocurridos después del periodo sobre el que se informa", indica que las empresas deben ajustar sus Estados Financieros conforme a los sucesos ocurridos con posterioridad al cierre del periodo que se informa, tal disposición no ha sido considerada por la norma tributaria para la evaluación de los requisitos de procedencia de la deducción de la provisión de cobranza dudosa, conforme se aprecia de las normas tributarias antes glosadas.

Que cabe señalar que no resulta de aplicación Norma IX<sup>3</sup> del Título Preliminar del Código Tributario, invocada por la Administración, pues dicha norma establece que en lo no previsto por el referido Código o en otras normas tributarias podrán aplicarse normas distintas a las tributarias siempre que no se les opongan ni las desnaturalicen, en ese sentido, toda vez que en el presente caso la Ley del Impuesto a la Renta y su reglamento han previsto y precisado los requisitos que se deben evaluar respecto a la deducción de la provisión de cobranza dudosa, no cabe recurrir a normas distintas a las tributarias para efectuar dicha evaluación.

Que estando a lo expuesto corresponde levantar el reparo materia de análisis.

<sup>2</sup> Conforme con el cronograma establecido por la Resolución de Superintendencia N° los contribuyentes cuyo RUC termina en "1", como es el caso de la recurrente, el vencimiento para la declaración y pago del Impuesto a la Renta del ejercicio 2013, vence el 25 de marzo de 2014.

<sup>3</sup> Aplicación supletoria de los Principios del Derecho.



# *Tribunal Fiscal*

Nº 00811-9-2019

## **Deducción en el ejercicio 2013 de la provisión de cobranza dudosa reparada en los ejercicios 2011 y 2012**

Que mediante escrito presentado el 2 de febrero de 2017, durante el procedimiento de fiscalización (folios 1241 a 1246), la recurrente solicitó que se reconociera la deducción en la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2013, de parte del saldo de la provisión de cobranza dudosa reparada en el ejercicio 2011 y no deducido en el ejercicio 2012, por el importe de S/ 25 604,00, y parte de la provisión de cobranza dudosa reparada en el ejercicio 2012, por el importe de S/ 816 035,00, al haberse cumplido con los requisitos para su deducibilidad en el ejercicio 2013, y a fin de acreditar que le correspondía tales deducciones en dicho ejercicio, la recurrente adjuntó diversa documentación para su evaluación.

Que en el Anexo N° 2 de la Resolución de Determinación N° de 17 de febrero de 2017 (folios 1281 a 1284), la Administración dio cuenta del escrito presentado y señaló que las provisiones que la recurrente pretende que se le deduzcan en el ejercicio 2013, se habían realizado en el 2011 y 2012, siendo que en dichos años se repararon tales importes, dado que no cumplían con el carácter de deuda incobrable conforme a la norma tributaria, siendo así, para que las deudas que fueron objeto de reparo sean deducibles en el ejercicio fiscalizado, la recurrente debía cumplir con las reglas señaladas en el Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, el cual establece que el carácter de deuda incobrable deberá verificarse en el momento en que se efectúa la provisión contable; no obstante, advirtió que la recurrente no realizó ninguna provisión de cobranza dudosa en el ejercicio 2013 respecto los citados importes cuya deducción pretende y que corresponden a ejercicios anteriores, esto es S/ 25 604,00 del ejercicio 2011 y S/ 816 035,00 del ejercicio 2012, por lo que desestimó la pretensión de la recurrente y concluyó que no resultaba posible la deducción solicitada.

Que en la resolución apelada (folios 1322 y 1323/vuelta), la Administración señala que en los ejercicios 2011 y 2012, la Administración desconoció las deducciones por provisiones de cobranza dudosa, por cuanto no cumplían con los requisitos establecidos por la Ley del Impuesto a la Renta y su reglamento, por lo que es recién en el ejercicio fiscalizado (2013) que correspondería su registro y deducción, no obstante, toda vez que la recurrente no había provisionado contablemente dicha deudas de cobranza dudosa respecto de los importes que pretende deducir en el ejercicio 2013, no resultaba posible su deducción como gasto en el aludido ejercicio. Agregó que con ello no se está requiriendo a la recurrente una doble deducción en ejercicios distintos, ya que las provisiones de los ejercicios anteriores no existieron tributariamente al no cumplir con los requisitos legalmente establecidos.

Que de autos se verifica que como resultado del procedimiento de fiscalización del Impuesto a la Renta del ejercicio 2011, la Administración emitió la Resolución de Determinación N° (folios 1358 y 1359), la cual describe como reparos detectados durante la fiscalización y aceptados por la recurrente mediante la declaración rectificatoria presentada con Formulario PDT 670 N° de 9 de marzo de 2015, entre otros, a la deducción de la provisión de cobranza dudosa por el importe de S/ 1 883 058,00, señalando que la provisión no cumplía con el requisito de deudas que no hayan sido objeto de renovación o prórroga expresa, sustentándose en el Requerimiento N° y consignando como base legal, entre otros, el numeral 5 del inciso f) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta

Que en el Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° emitido en la citada fiscalización (folio 1209), la Administración consideró que la deducción de la provisión de cobranza dudosa del ejercicio 2011 por el por el importe de S/ 1 883 058,00, no cumplía con los requisitos exigidos por las normas por cuanto la deuda fue objeto de renovación, por lo que no podía considerarse como



# Tribunal Fiscal

Nº 00811-9-2019

incobrable al 31 de diciembre de 2011, observando su deducción en la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2011. Asimismo, en el citado resultado de requerimiento la Administración dejó establecido que el reparo tendría un efecto temporal, ya que podría ser deducible en el ejercicio en el que cumpla lo señalado por el acápite b) del numeral 5 del inciso f) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que en el Resumen Estadístico de Fiscalización del Impuesto a la Renta del ejercicio 2012 (folio 1171), la Administración dejó constancia que si bien en la fiscalización del Impuesto a la Renta del ejercicio 2011, se determinó un reparo por S/ 1 883 058,00, por concepto de provisión de cobranza dudosa de facturas emitidas a clientes a los cuales, a pesar de su morosidad el contribuyente continuó otorgándole nuevos créditos, por lo que de acuerdo al inciso i) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta y el artículo 21 de su reglamento, dicha provisión no resultaba deducible en tal periodo; en el curso de la fiscalización del ejercicio 2012 se había verificado que del citado importe, S/ 1 851 779,00, cumplía los requisitos para su deducción, por lo que este último importe sería considerado como deducción en la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2012.

Que en efecto, se aprecia del Anexo N° 1.1 a la Resolución de Determinación N° emitida por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2012 (folio 1208), que se indica como reparo temporal detectado en la fiscalización de 2011, deducible en el ejercicio 2012, a la provisión de cobranza dudosa que no cumplía los requisitos de ley para su deducción según la Resolución de Determinación N° girada por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2011, advirtiéndose que la Administración dedujo de la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2012, el importe de S/ 1 851 771,00<sup>4</sup>.

Que asimismo de autos se aprecia que producto del procedimiento de fiscalización del Impuesto a la Renta del ejercicio 2012, la Administración emitió la Resolución de Determinación N° (folios 1353 a 1357), la cual contiene, entre otros, un reparo por cuentas de cobranza dudosa por el importe de S/ 825 553,00, señalando que no cumplía los requisitos para su deducción, sustentándose en el Anexo 1 del Resultado del Requerimiento N° , señalándose también en el valor girado, que el 29 de marzo de 2016, la recurrente presentó declaración rectificatoria del Impuesto a la Renta del ejercicio 2012, mediante el Formulario PDT 682 N° , incluyendo las observaciones detectadas en la anotada fiscalización.

Que se aprecia del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° (folios 1206 y 1207), que dicho importe fue calificado por la Administración como deuda objeto de renovación, por cuanto verificó que el contribuyente durante el ejercicio 2012 celebró nuevos contratos con los clientes a quienes emitió las facturas relacionadas al citado monto, por lo que no podía considerarse como incobrable al 31 de diciembre de 2012, por lo que observó dicha deducción, conforme el numeral 5 del inciso f) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta

Que como se aprecia de la documentación que obra en autos producto de los procedimientos de fiscalización de los ejercicios 2011 y 2012, la Administración observó la deducción de la provisión de cobranza dudosa efectuada en tales ejercicios, al advertir que las deudas provisionadas calificaban como deudas objeto de renovación por los montos de S/ 1 883 058,00 y S/ 825 553,00, siendo que la recurrente reconoció tales observaciones, presentando declaraciones rectificatorias por tales ejercicios.

<sup>4</sup> Si bien la Administración incurre en error material en el citado anexo, de lo expuesto en el aludido Resumen Estadístico de Fiscalización del Impuesto a la Renta del ejercicio 2012, y de la Resolución de Determinación N° girada por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2011, se desprende que el importe de S/ 1 851 771,00 deducido, corresponde a la provisión de cobranza dudosa que no cumplía los requisitos de ley para su deducción en el ejercicio 2011.



# *Tribunal Fiscal*

Nº 00811-9-2019

Que en el caso del reparo efectuado en el ejercicio 2011, por el importe de S/ 1 883 058,00, la propia Administración señaló que dicho reparo era uno de carácter temporal y que tal provisión iba a resultar deducible en el ejercicio en el que se verifique lo señalado por el literal b) del numeral 5 del inciso f) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, siendo que la Administración en el curso del procedimiento de fiscalización del ejercicio 2012, verificó que del citado importe, S/ 1 851 771,00, cumplía los requisitos para su deducción, por lo que dicho importe fue considerado como deducción en la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2012, no advirtiéndose que la Administración haya objetado tal deducción bajo el sustento que la recurrente no habría realizado la provisión contable en el ejercicio 2012.

Que ahora bien, la pretensión de la recurrente, expuesta en el transcurso del procedimiento de fiscalización del ejercicio 2013, se encontraba dirigida a que la Administración, en la misma línea de lo actuado en la fiscalización del año anterior, reconozca la deducción de la provisión de cobranza dudosa reparada en los ejercicios 2011 y 2012, por los importes de S/ 25 604,00 y S/ 816 035,00, respectivamente, al considerar que estos ya cumplían con los requisitos para su deducibilidad; no obstante, la Administración desestimó tal pretensión pues al evaluar el pedido de la recurrente verificó que esta no había efectuado la provisión contable de dichos montos en el ejercicio fiscalizado (2013).

Que cabe tener en cuenta que conforme a lo establecido por este Tribunal en la Resolución Nº 08556-1-2016 de 13 de setiembre de 2016, la evaluación del cumplimiento de los requisitos legalmente establecidos para deducir la provisión de cobranza dudosa debe efectuarse independientemente en cada ejercicio fiscalizado.

Que el numeral 2 del inciso f) del artículo 21 del reglamento, regulan el registro de la provisión por deudas de cobranza dudosa, señalando que para efectuar la provisión se "requiere" que la deuda se encuentre vencida y se demuestre la existencia de dificultades financieras del deudor que hagan previsible el riesgo de incobrabilidad o se demuestre la morosidad del deudor; y la provisión al cierre de cada ejercicio debía figurar en el Libro de Inventarios y Balances en forma discriminada.

Que además, para las deudas que hayan sido objeto de renovación o prórroga expresa y que no se reconoce el carácter de deuda incobrable de acuerdo con el inciso i) del artículo 37 de la Ley, tal como sucedió en los ejercicios 2011 y 2012, el literal b) del numeral 5 del inciso f) del artículo 21 del reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, señala expresamente que cumplido el plazo de vencimiento de las deudas renovadas o prorrogadas, la provisión de estas se podrá deducir en tanto califiquen como incobrables, evidenciando claramente momentos distintos para estos casos, la fecha de la provisión contable y el momento de su deducción, no exigiéndose como requisito para su deducción que la provisión y la deducción se efectúe en el mismo ejercicio.

Que en tal sentido, y teniendo en cuenta que la Administración sustenta el rechazo a la pretensión de la recurrente respecto a la deducibilidad de las citadas provisiones contabilizadas en los ejercicios 2011 y 2012, en que esta no habría realizado la provisión contable en el ejercicio 2013 sino en los referidos ejercicios 2011 y 2012, lo que, conforme a lo expresado, no constituye un requisito para efectuar la deducción solicitada<sup>5</sup>, corresponde que se verifique si la provisión de cobranza dudosa contabilizada en los ejercicios 2011 y 2012 cumplió con los requisitos legalmente establecidos para su deducibilidad en el ejercicio fiscalizado (2013).

<sup>5</sup> No advirtiéndose que haya efectuado la evaluación de la documentación presentada por la recurrente a fin de verificar el cumplimiento de los requisitos legales en el ejercicio fiscalizado.

U. f. 7



# *Tribunal Fiscal*

Nº 00811-9-2019

Que si bien el numeral 1) del literal f) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta antes citado, señala que el carácter de deuda incobrable o no deberá verificarse en el momento en que se efectúa la provisión contable, debe entenderse, conforme a los siguientes numerales, que al momento del registro debe tratarse de una deuda vencida y evidenciarse un riesgo en su cobro, pues en modo alguno lo establecido en dicha norma supone el establecimiento de un supuesto distinto a los requisitos estipulados en la Ley del Impuesto a la Renta que no condicionan la deducción al registro contable en un ejercicio específico, sino solo su discriminación en el Libro de Inventarios y Balances.

Que en atención a lo expuesto se revoca la apelada, a fin de que la Administración recalcule el Impuesto a la Renta del ejercicio 2013, luego de verificar lo dispuesto respecto de la deducción en el ejercicio 2013 de la provisión de cobranza reparada en los ejercicios 2011 y 2012.

Que el informe oral solicitado se llevó a cabo con la sola asistencia del representante de la Administración según la Constancia de Informe Oral N° que obra en autos.

Con los vocales Queuña Díaz, Sarmiento Díaz y Villanueva Arias, e interviniendo como ponente el vocal Queuña Díaz.

## **RESUELVE:**

**REVOCAR** la Resolución de Intendencia N° de 17 de noviembre de 2017, debiendo la Administración proceder conforme lo expuesto en la presente resolución.

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

  
**QUEUÑA DÍAZ**  
**VOCAL PRESIDENTE**

  
**SARMIENTO DÍAZ**  
**VOCAL**

  
**VILLANUEVA ARIAS**  
**VOCAL**

  
**Huelva Llanos**  
**Secretario Relator**  
QD/HLL/AR/mpe.