



# Tribunal Fiscal

Nº 01858-2-2020

**EXPEDIENTE N°** : 12063-2014  
**INTERESADO** :

**ASUNTO** : Impuesto a la Renta y Multa  
**PROCEDENCIA** : La Libertad  
**FECHA** : Lima, 19 de febrero de 2020

**VISTA** la apelación interpuesta por

, con R.U.C. N° , contra la Resolución de Intendencia N° emitida el 17 de junio de 2014 por la Intendencia Regional La Libertad de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - SUNAT, que declaró infundada la reclamación formulada contra la Resolución de Determinación N° y la Resolución de Multa N° giradas por Impuesto a la Renta del ejercicio 2007 y por la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178º del Código Tributario.

**CONSIDERANDO:**

Que la Administración señala que como resultado de la fiscalización realizada a la recurrente reparó la base imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2007 por intereses en suspenso devengados en el referido ejercicio, de conformidad con el artículo 57º de la Ley del Impuesto a la Renta, además señala que si bien la recurrente menciona que las normas de la Superintendencia de Banca, Seguros y Administradoras de Fondos de Pensiones - SBS, permite el diferimiento de sus intereses vencidos en cobranza judicial, estos no tienen incidencia tributaria, por tanto, estas deben imputarse al ejercicio en que se devengasen, de acuerdo a lo estipulado en dicho artículo.

Que la recurrente sostiene que los intereses en suspenso se deben entender de acuerdo a lo dispuesto en la Resolución SBS N° 808-2003, ya que en esta se señala que en tanto no se materialice el pago de los intereses, comisiones y otros cargos devengados sobre créditos o cuotas que se encuentren en situación de vencidos o clasificados en las categorías de dudoso o pérdida deberán ser contabilizados como ingresos o rendimientos en suspenso y ser reconocidos cuando sean percibidos, añade que se debe interpretar el artículo 57º de la Ley del Impuesto a la Renta de acuerdo a los principios constitucionales y que para entender el concepto del devengo resulta necesario recurrir a las Normas Internacionales de Información Financiera.

Que anota que al no existir una definición del devengado en la legislación tributaria se debe recurrir a las normas contables que establecen los criterios para el reconocimiento de los elementos de los estados financieros tales como: a) La probabilidad de algún beneficio económico futuro asociado con la partida fluya hacia la empresa y b) La partida tenga un costo o valor que pueda ser medido de manera confiable, por tanto, de acuerdo a dichas normas, el reconocimiento de ingresos sobre la base de lo devengado no es un hecho automático sino que se exige una previa evaluación para evitar que se reconozcan ingresos que nunca terminaran fluyendo como ingresos a la empresa, por lo que al tratarse de créditos vencidos tales intereses en suspenso no deben incluirse como ingresos gravados y cita las Resoluciones N° 10240-4-2001, N° 00710-4-2003 y la sentencia recaída en el Expediente N° emitida por el Poder Judicial.

Que aduce que la segunda disposición complementaria final del Decreto Legislativo N° 979, estableció que los intereses en suspenso por créditos en situación de vencidos no se consideraran devengados para efectos del inciso a) del artículo 57º de la Ley del Impuesto a la Renta, puesto que solo se consideraran ingreso gravable del ejercicio cuando estos hayan sido percibidos y que conforme a lo establecido en la sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el Expediente N° 0002-2006-PI/TC y la Resolución N° 10021-4-2008, se debe considerar que la referida disposición es un norma aclaratoria y, por tanto, se debe aplicar retroactivamente, además, indica que la apelada ha incurrido en ilegalidad, ya que no consideró los pronunciamientos emitidos por la Corte Suprema de Justicia de Lima y el criterio



# Tribunal Fiscal

Nº 01858-2-2020

contenido en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 12193-3-2009 y N° 19170-1-2011, en los que se han señalado que los intereses en suspenso no son rentas devengadas ni se les reconoce como ingresos debido a que no es probable que los beneficios económicos asociados con la transacción fluya a la empresa y dado que el derecho al ingreso está sujeto a condición que pueda hacerlo inexistente y existen riesgos inherentes a la operación, por lo que no pueden considerarse como gravados.

Que en sus escritos ampliatorios de la apelación señala que producto de la interpretación equivocada de la norma del devengo no procede la aplicación de intereses ni de sanciones, según el numeral 1 del artículo 170° del Código Tributario y que le corresponde a esta instancia aplicar lo dispuesto en tal artículo, indica que se deben considerar las Resoluciones N° 1644-1-2006 y N° 4123-1-2006, en las cuales este Tribunal dispuso la aplicación de dicha norma, agrega que se debe tener en cuenta la inaplicación de intereses moratorios por el tiempo en exceso respecto del plazo legal establecido, conforme a lo señalado en la sentencia recaída en el Expediente N° 04532-2013-PA/TC.

Que añade que la resolución de multa impugnada deviene en nula, toda vez que no fue emitida según lo previsto en el artículo 234° de la Ley del Procedimiento Administrativo General, el cual señala que se debe contar con un procedimiento sancionador previo que respete las garantías mínimas de los administrados tales como la notificación de los hechos imputados y la posible infracción y brindar un plazo para realizar los descargos; añade que la conducta atribuida no se encuentra tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, pues no cuenta con el requisito indispensable del tipo infractor como es el dolo o la intención y cita para respaldar ello la sentencia de casación recaída en el Expediente N° y la sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el Expediente N°

Que en el presente caso, se tiene que producto de la fiscalización iniciada a la recurrente con Carta N° y Requerimiento N°, notificados el 20 de setiembre de 2012 (folios 1776 a 1783, 1789 y 1790), respecto del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2007, la Administración reparó la base imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2007 por intereses en suspenso devengados en el referido ejercicio, así como detectó la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario y como consecuencia de ello emitió los valores impugnados y anexos (folios 1917, 1918 y 1971 a 1976)

## Resolución de Determinación N°

## – Impuesto a la Renta del ejercicio 2007

Que de conformidad con el inciso a) del artículo 1° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF, dicho impuesto grava las rentas que provengan del capital, del trabajo y de la aplicación conjunta de ambos factores, entendiéndose como tales aquéllas que provengan de una fuente durable y susceptible de generar ingresos periódicos.

Que el inciso a) del artículo 28° de la citada ley dispone que son rentas de tercera categoría las derivadas del comercio, la industria o minería; de la explotación agropecuaria, forestal, pesquera o de otros recursos naturales; de la prestación de servicios comerciales, industriales o de índole similar, como transportes, comunicaciones, sanatorios, hoteles, depósitos, garajes, reparaciones, construcciones, bancos, financieras, seguros, fianzas y capitalización; y, en general, de cualquier otra actividad que constituya negocio habitual de compra o producción y venta, permuta o disposición de bienes.

Que el inciso a) del artículo 57° de la mencionada ley establece que las rentas de la tercera categoría se considerarán producidas en el ejercicio comercial en que se devenguen.

Que según el párrafo 7 del Capítulo IV de la Resolución SBS N° 808-2003, que aprobó el Reglamento para la Evaluación y Clasificación del Deudor y la Exigencia de Provisiones, aplicable a las empresas del sistema financiero, vigente en los períodos fiscalizados, en tanto no se materializara el cumplimiento de pago, los intereses, comisiones y otros cargos devengados sobre créditos o cuotas que se encontrasen en situación de vencidos o clasificados en las categorías dudoso o pérdida, deben ser contabilizados como ingresos o rendimientos en suspenso; agrega que tales intereses y comisiones serán reconocidos



# Tribunal Fiscal

Nº 01858-2-2020

en la cuenta de resultados solo cuando fuesen efectivamente percibidos, y que los intereses y comisiones correspondientes a créditos en cobranza judicial o arbitral se contabilizarían en las respectivas cuentas de acuerdo a las normas contables vigentes.

Que el Capítulo IV del Manual de Contabilidad para las Empresas del Sistema Financiero, aprobado por Resolución SBS N° 895-98, incluye la dinámica contable de la Cuenta 8104 - Rendimiento de Créditos y Rentas en Suspensión, cuya descripción corresponde a una cuenta en la que se registran los ingresos por concepto de intereses y comisiones en suspensión originadas por créditos refinaciados, vencidos y en cobranza judicial, así como las comisiones por servicios bancarios en suspensión, las rentas y rendimientos diversos en suspensión, siendo que dicha cuenta se encuentra consignada como una cuenta de orden que se debita por el importe de los rendimientos devengados por créditos refinaciados, reestructurados, vencidos y en cobranza judicial y por las rentas y otros rendimientos en suspensión, y se acredita por la recuperación de los rendimientos de los créditos, rentas y rendimientos diversos.

Que mediante punto 6 del Anexo N° 01 del Requerimiento N° (folios 1779 a 1783), notificado el 20 de setiembre de 2012, la Administración solicitó a la recurrente que presentara información de los intereses en suspensión devengados en el ejercicio 2007, por tipo de crédito y clasificación de riesgo, en el cual debía contener tipo y monto de crédito, fecha de inicio de crédito, fecha en que incurrió en mora (vencido), intereses en suspensión devengados en dicho ejercicio e intereses en suspensión acumulados para efectos del Impuesto a la Renta del ejercicio 2007, sin embargo, según se dejó constancia en su resultado de requerimiento (folio 1772), aquella no cumplió con lo solicitado.

Que mediante el punto 2 del Requerimiento N° (folios 1765 y 1766), notificado el 1 de febrero de 2013, la Administración solicitó a la recurrente presentar papeles de trabajo en físico y en medios magnéticos un archivo con la determinación anual de los intereses en suspensión devengados al ejercicio 2007, por tipo de crédito y clasificación de riesgo, tipo y monto de crédito, número de referencia del crédito, fecha de inicio del crédito, fecha en que incurrió en mora (vencido), intereses en suspensión acumulados devengados en los ejercicio 2006 y 2007 e intereses en suspensión acumulados para efectos del Impuesto a la Renta del ejercicio 2007.

Que en respuesta (folios 1603 a 1608), la recurrente señaló que adjuntaba la información solicitada respecto a los intereses en suspensión del ejercicio 2007 e indicó que no debían considerárseles intereses en suspensión acumulados, dado que ello implicaría considerar el ejercicio 2006, que ya se encuentra prescrito.

Que mediante el punto 2 del Resultado de Requerimiento N° (folios 1762 y 1763), notificado el 19 de febrero de 2013, la Administración dejó constancia que la recurrente cumplió con adjuntar la documentación referida a la determinación anual de los intereses en suspensión devengados en el ejercicio 2007.

Que mediante punto 9 del Anexo N° 01 al Requerimiento N° notificado el 21 de febrero de 2013 (folios 1753, 1757 y 1758), la Administración indicó que los intereses sobre créditos que se encuentren en situación de vencidos (intereses en suspensión) o en cobranza judicial constituyen ingresos gravables de tercera categoría, debiéndose aceptar para fines tributarios únicamente la deducción del porcentaje que corresponde a la categoría de riesgo en la cual se encuentra el crédito que los ha originado, de acuerdo con el inciso a) del artículo 57° de la Ley del Impuesto a la Renta, por tanto, de la información presentada, se determinaron intereses en suspensión gravados con el referido impuesto de 2007, según detalle en su Anexo N° 01.3 (folio 1750), por lo que ante ello, deberá presentar por escrito con la base legal respectiva y documentación pertinente sus descargos a la observación efectuada.

Que el 19 de marzo de 2013, en respuesta al citado requerimiento (folios 1624 a 1632), la recurrente señaló que no correspondía que los intereses en suspensión fueran considerados como ingresos devengados, dado que según las normas contables estos deben ser incluidos dentro de los ingresos gravados cuando fueran percibidos y que la legislación tributaria no ha definido el concepto del



# Tribunal Fiscal

Nº 01858-2-2020

devengado por lo que es necesario remitirse a normas contables, además, indicó que tal concepto debe entenderse de acuerdo a lo dispuesto en la Resolución SBS Nº 572-97, en el cual se dispuso que tales intereses no generan ingresos debido a que no existe certeza de su cobro, añadió que mediante las Resoluciones Nº 10240-4-2001 y Nº 710-4-2003 y la Defensoría del Contribuyente mediante su Oficio Nº han establecido que los intereses en suspenso como gastos deducibles y que la sentencia de la Corte Suprema de Justicia recaída mediante el Expediente Nº ha fallado a su favor pues señaló que el reconocimiento de los intereses en suspenso provenientes de créditos con la condición de vencidos debe regirse bajo el principio de lo percibido.

Que mediante punto 9 del Anexo Nº 01 al Resultado del Requerimiento Nº (folios 1743, 1744, 1748 y 1749), cerrado el 19 de marzo de 2013, la Administración dejó constancia de lo manifestado por la recurrente y señaló que los ingresos o rendimientos en suspenso originados por créditos vencidos, refinaciados, restructurados o en cobranza judicial constituyen ingresos gravables de tercera categoría, debiendo únicamente aceptarse la deducción del porcentaje que corresponda a la categoría de riesgo en la cual se encuentra el crédito que los originó, por tanto, de conformidad con el artículo 57º de la Ley del Impuesto a la Renta, procedió a reparar los intereses en suspenso del ejercicio 2007, según detalle en su Anexo Nº 1.4 (folio 1740), al considerarlo como ingresos.

Que en virtud del artículo 75º del Código Tributario, la Administración emitió el Requerimiento Nº (folios 1733 a 1739) señaló que respecto de la observación referida a los intereses en suspenso, presentara sus descargos, debido a que estos se consideraron como ingresos gravados con el Impuesto a la Renta de Tercera Categoría, sin embargo, según el resultado de requerimiento en mención (folios 1725 a 1728), se dejó constancia que aquella no presentó argumentos referidos a desvirtuar tal observación, además, precisó que los intereses y comisiones que se registraron en la cuenta "Ingresos en Suspenso" son provenientes de créditos concedidos en situación de vencidos que al constituir rendimiento por colocación de capitales de la empresa financiera se encuentran gravados con el Impuesto a la Renta en la medida que se van produciendo, imputándose al ejercicio que se devenguen, por tanto, la Administración concluyó que los ingresos en suspenso están gravados con el aludido impuesto según el cuadro contenido en dicho requerimiento y en concordancia con el inciso a) del artículo 57º de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que en el presente caso, la recurrente estaba constituida como empresa financiera en el ejercicio materia de autos, lo que ha sido reconocido por ésta y la información que obra en autos (folio 1872), por lo que le resultaban aplicables las normas que regulan el Sistema Financiero previstas en la Ley Nº 26702, Ley General del Sistema Financiero y del Sistema de Seguros y Orgánica de la Superintendencia de Banca y Seguros.

Que al respecto, este Tribunal ha señalado en las Resoluciones Nº 10240-4-2001 y Nº 15068-4-2013, entre otras, que los intereses y comisiones que se registran en las cuentas "ingresos en suspenso" y en "cobranza judicial" son los provenientes de créditos concedidos en situación de vencidos que, al constituir un rendimiento por la colocación de capitales, en este caso de una entidad financiera, se encuentran gravados con el Impuesto a la Renta de Tercera Categoría en la medida que se van produciendo (inciso a) del artículo 1º de la Ley del Impuesto a la Renta, Decreto Legislativo Nº 774), imputándose al ejercicio en que se devenguen (inciso a) del artículo 57º de la misma ley).

Que asimismo, en las mismas resoluciones de este colegiado se indicó que si se considerara que los intereses y comisiones en suspenso se reconocen en la cuenta de resultados solo cuando fueran efectivamente percibidos, se entraría en conflicto con el artículo 57º de la Ley del Impuesto a la Renta, que establece el criterio de lo devengado para las rentas de tercera categoría, en contraposición al criterio de lo percibido, por lo que las normas de la Superintendencia de Banca y Seguros, que permiten a la recurrente el diferimiento de sus intereses vencidos y en cobranza judicial, no tienen incidencia tributaria, debiendo imputarse al ejercicio en que se devengaron.



# Tribunal Fiscal

Nº 01858-2-2020

Que además, conforme con el criterio vertido por este Tribunal en la citada Resolución N° 10240-4-2001, los intereses por créditos vencidos, en suspenso y en cobranza judicial deben correr la misma suerte de su principal que haya sido materia de una provisión específica, deducible del Impuesto a la Renta, por lo que debe aceptarse una deducción a dichos intereses, tal como correspondió al principal.

Que en consecuencia, los intereses en suspenso, al originarse en la colocación de capitales efectuada por empresas del Sistema Financiero, constituyen ingresos gravables de la tercera categoría para fines del Impuesto a la Renta que deben reconocerse como ingresos en el ejercicio comercial en el que se devenguen, de conformidad con lo regulado en el artículo 57° de la Ley del Impuesto a la Renta y, por tanto, también deben considerarse en la determinación de los pagos a cuenta del impuesto en mención, toda vez que, de acuerdo con el precitado artículo 85° de la mencionada ley, se consideran ingresos netos para fines de los pagos a cuenta al total de ingresos gravables de la tercera categoría, devengados en cada mes menos las devoluciones, bonificaciones, descuentos y demás conceptos de naturaleza similar que respondan a la costumbre de la plaza.

Que de acuerdo a lo expuesto y las normas y criterios jurisprudenciales citados, al originarse "intereses en suspenso" en la colocación de capitales efectuada por la recurrente durante el ejercicio 2007, estos constituyan ingresos gravables del Impuesto a la Renta de Tercera Categoría, lo que no se ha enervado por el solo hecho que se encuentran en situación de vencidos, por lo que correspondía reconocerse como ingresos en el ejercicio comercial en el que se devengaron, esto es, en el ejercicio 2007, de conformidad con el inciso a) del artículo 57° de la Ley del Impuesto a la Renta, por tanto, el reparo formulado se encuentra arreglado a ley, procediendo mantenerlo y confirmar la apelada en este extremo.

Que lo aducido por la recurrente en el sentido que no se ha considerado los criterios contenidos en las Resoluciones N° 10240-4-2001 y N° 00710-4-2003, en los cuales se ha establecido que los intereses por créditos vencidos, en suspenso y en cobranza judicial deben correr la misma suerte de su principal que haya sido materia de una provisión específica, deducible del Impuesto a la Renta, por lo que debe aceptarse una deducción a dichos intereses, tal como correspondió al principal, carece de sustento, toda vez que tal criterio no se opone a lo analizado en la presente instancia, al contrario ha sido recogido a efectos de analizar el reparo bajo análisis, pues de la revisión del Anexo N° 01.3 del Resultado de Requerimiento N° (folio 1740) y el anexo de la resolución de determinación impugnada (folios 1971 a 1974), la Administración a efectos de efectuar el reparo a los intereses devengados en el ejercicio 2007, aplicó el porcentaje de provisión exigido por la SBS de acuerdo a la situación del tipo de crédito del deudor (Normal, categoría con problemas potenciales, categoría deficiente, categoría dudoso y categoría perdida), esto es, verificó la clasificación de los créditos, lo que resultaba necesario a efecto de evaluar si correspondían a provisiones específicas cuya deducción fuera admisible para la determinación del impuesto<sup>1</sup>, aunándose a ello que el cálculo de la composición de intereses en suspenso no fue desvirtuado con la documentación respectiva durante la fiscalización en la reclamación, en tal sentido, lo alegado en sentido contrario carece de sustento.

Que lo señalado por la recurrente en cuanto a que la imputación de los ingresos de las empresas generadoras de rentas de tercera categoría se rige por el principio de lo devengado reconocido por la NIC N° 18 y que según el párrafo 34 de dicha norma no reconoció como ingresos a los intereses sobre créditos no pagados a su vencimiento, no resulta atendible, toda vez que cuando existe incertidumbre sobre la cobrabilidad de un importe incluido en ingresos, el importe incobrable o el importe respecto del cual la recuperación deje de ser probable, es reconocido como gasto más que como un ajuste al importe de los ingresos originalmente reconocidos, lo que es señalado por la referida NIC, como ha sido señalado por este Tribunal en la Resolución N° 15068-4-2013.

<sup>1</sup> De acuerdo con el criterio señalado en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 10240-4-2001, en la medida que los intereses por créditos vencidos, en suspenso y en cobranza judicial, deben correr la misma suerte de su principal que haya sido materia de una provisión específica, deducible del Impuesto a la Renta, también debe aceptarse la deducción de dichos intereses.



# Tribunal Fiscal

Nº 01858-2-2020

Que respecto a lo manifestado por la recurrente en el sentido que le es aplicable la Segunda Disposición Complementaria Final del Decreto Legislativo N° 979, cabe precisar que según el criterio sostenido por este Tribunal en las Resoluciones N° 19170-1-2011 y 15068-4-2013, la norma mencionada no es una norma aclaratoria, pues no resuelve una duda interpretativa respecto del criterio del devengado recogido en el artículo 57° de la Ley del Impuesto a la Renta, por el contrario, dicha norma otorga un tratamiento particular a los intereses en suspenso a partir del 1 de enero de 2008, esto es, resulta aplicable a los períodos respectivos a partir de su vigencia y no a períodos anteriores, siendo que los hechos sucedidos con anterioridad a ella respecto de los intereses en suspenso de las empresas del Sistema Financiero se mantienen bajo la aplicación del criterio general del devengado, recogido en el artículo 57° de la Ley del Impuesto a la Renta, a efecto de reconocer sus ingresos e imputarlos a determinado ejercicio.

Que en ese sentido, antes del Decreto Legislativo N° 979 no existía duda alguna de interpretación respecto de los alcances del inciso a) del artículo 57° de la Ley del Impuesto a la Renta, por lo que la segunda disposición complementaria final del Decreto Legislativo N° 979 no es una norma aclaratoria, como contrariamente señala la recurrente, sino que introduce un nuevo supuesto normativo para el reconocimiento de ingresos de las entidades del Sistema Financiero en el caso de los intereses en suspenso; asimismo, el hecho que tal norma se encuentre en una disposición complementaria final, no le otorga el carácter de norma interpretativa, no correspondiendo, por tanto, atender lo expuesto en sentido contrario por la recurrente, en tal sentido, no se advierte la existencia de duda razonable en relación con las normas aplicables respecto a los ingresos en suspenso, que pudiera haber conllevado a una interpretación equivocada de ellas, tal y como ocurre cuando la norma es imprecisa, ambigua u oscura, situación que no se presenta en el caso de autos, por lo que no resulta aplicable al caso materia de análisis lo dispuesto por el numeral 1 del artículo 170° del Código Tributario<sup>2</sup> ni la jurisprudencia relacionada a dicho supuesto.

Que lo solicitado en cuanto a que se debe aplicar retroactivamente lo señalado en la segunda disposición complementaria final del Decreto Legislativo N° 979, no resulta amparable, toda vez que según lo establecido por los artículos 103° y 109° de la Constitución Política del Perú, la Norma X del Título Preliminar del Código Tributario y el artículo III del Título Preliminar del Código Civil, las normas rigen a partir del momento en que empieza su vigencia y carecen de efectos retroactivos (antes de dicho momento) y ultractivos (después de su derogación), adoptándose así el criterio de aplicación inmediata de la norma, según el cual esta es aplicable a los hechos, relaciones y situaciones que ocurren mientras tiene vigencia, por lo que no resulta atendible lo expuesto por la recurrente sobre el particular.

Que no resulta atendible lo afirmado por la recurrente en el sentido que no se consideró lo establecido en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 09518-2-2004, N° 01652-5-2004, N° 00847-4-2002 y N° 00467-5-2003, las cuales señalan que para que un ingreso se considere devengado debe poder estimarse el monto del ingreso, toda vez que de los párrafos precedentes se desprende que se analizó el reparo materia de análisis conforme a lo expuesto en dichas resoluciones, esto es, el análisis efectuado no se ha opuesto a lo establecido en tales resoluciones.

Que en cuanto a la sentencia recaída en el Expediente N° de la Sala Civil Permanente de la Corte Suprema de Justicia y otras sentencias del Poder Judicial citadas por la recurrente, cabe señalar que los fallos emitidos por dicho órgano jurisdiccional solo son vinculantes para las partes intervenientes en el proceso judicial, por lo que la mención a dicho pronunciamiento judicial no es relevante para el caso de autos.

<sup>2</sup> Según el cual, no procede la aplicación de intereses ni sanciones si, como producto de la interpretación equivocada de una norma, no se hubiese pagado monto alguno de la deuda tributaria relacionada con dicha interpretación hasta la aclaración de la misma, y siempre que la norma aclaratoria señale expresamente que es de aplicación el presente numeral. A tal efecto, la aclaración podrá realizarse mediante ley o norma de rango similar, decreto supremo refrendado por el Ministro de Economía y Finanzas, resolución de superintendencia o norma de rango similar o resolución del Tribunal Fiscal a que se refiere el artículo 154° del mismo código.



# Tribunal Fiscal

Nº 01858-2-2020

Que las Resoluciones N° 12193-3-2009 y N° 19170-1-2011, invocadas por la recurrente, no afirman que los intereses en suspenso no generan ingresos gravables, ya que tal posición solo fue expuesta mediante votos discrepantes en dichas resoluciones y no por los votos en mayoría, siendo este último de la posición de que tales intereses sí generan ingresos gravados conforme con el artículo 57° de la Ley del Impuesto a la Renta y dado que en el caso de autos se procedió conforme a la posición en mayoría, carece de asidero lo afirmado en sentido contrario.

**Resolución de Multa N°  
Código Tributario**

**– Infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del**

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

Que la anotada resolución de multa y anexo (folios 1917 y 1971) fue girada por la citada infracción y se sustenta en la determinación contenida en la Resolución de Determinación N° materia de impugnación, por lo que habiéndose mantenido en esta instancia el reparo impugnado que sustenta esta última, corresponde emitir similar pronunciamiento respecto de la indicada multa y, por ende, confirmar la apelada en este extremo.

Que respecto a lo manifestado por la recurrente en el sentido que no se ha configurado la infracción del numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, debido a que no se verificó su intencionalidad o dolo de declarar cifras o datos falsos en la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio acotado, para lo cual cita la sentencia de casación emitida en el Expediente N° Lima y la sentencia emitida por la Sala Civil de la Corte Suprema recaída en el Expediente N° , solicitando a este Tribunal que se dejen sin efecto dichas sanciones; debe indicarse que el artículo 165° del Código Tributario establece que las infracciones se determinan en forma objetiva y en el caso de la infracción prevista por el numeral 1 del artículo 178° del anotado código se sanciona el incumplimiento de una obligación formal, que es la de presentar las declaraciones tributarias consignando en ellas datos reales y correctos, la cual se configura en forma independiente al cumplimiento de la obligación tributaria sustantiva, por lo que, de acuerdo con el criterio recogido en la Resolución N° 16873-8-2013, entre otras, no se requiere para su configuración que la Administración pruebe el dolo o culpa de los contribuyentes, ni su intención dirigida a perjudicar los intereses del fisco, ya que esta no es relevante para la configuración de la infracción, conforme con el criterio recogido, entre otras, en las Resoluciones N° por tanto lo alegado en sentido contrario carece de sustento.

Que lo afirmado por la recurrente en cuanto a que la multa recurrida deviene en nula, debido a que fue emitida sin observar el procedimiento administrativo sancionador previo, establecido en el artículo 234° de la referida Ley del Procedimiento Administrativo General, no resulta atendible, toda vez que la Norma IX del Título Preliminar del Código Tributario, permite la aplicación supletoria de normas distintas a las tributarias solo en lo no previsto por aquél o en otras normas tributarias, en tanto no se les opongan ni las desnaturalicen<sup>3</sup>; en tal sentido, existiendo normas específicas que regulan la verificación de la comisión

<sup>3</sup> En el mismo sentido el numeral 2 del artículo II de la referida Ley del Procedimiento Administrativo General, antes de la modificación dispuesta por el Decreto Legislativo N° 1272, publicado en el diario oficial "El Peruano" el 21 de diciembre de 2016, disponía que los procedimientos especiales creados y regulados como tales por ley expresa, atendiendo a la singularidad de la materia, se rigen supletoriamente por dicha ley, en aquellos aspectos no previstos y en los que no son tratados expresamente de modo distinto.



# Tribunal Fiscal

Nº 01858-2-2020

de infracciones e imposición de sanciones tributarias, contempladas en el citado código, como en el presente caso, no procede aplicar el procedimiento sancionador de la referida ley, de acuerdo con el criterio establecido por este Tribunal en la Resolución N° 07766-2-2009, entre otras.

Que sin perjuicio de lo expuesto se debe expresar que de la revisión de las resoluciones de determinación y de multa impugnadas, así como de sus anexos (folios 1917, 1918 y 1971 a 1976), se aprecia que consignan, entre otros, los motivos determinantes del reparo, los fundamentos y disposiciones legales en que se amparan, así como la infracción y monto de la multa, lo que se encuentra arreglado a ley, en este sentido, al verificarse que las resoluciones de determinación y de multa contienen los fundamentos de hecho y de derecho en que se sustentan, carecen de sustento los planteamientos formulados por la recurrente en el sentido contrario.

Que si bien la recurrente señala que en aplicación del principio de retroactividad benigna y el Decreto Legislativo N° 1311, no le correspondería la referida sanción, ello no resulta atendible, dado que el artículo 168º del citado código establece la irretroactividad de las normas sancionadoras y prevé que las normas tributarias que supriman o reduzcan sanciones por infracciones tributarias, no extinguirán ni reducirán las que se encuentren en trámite o en ejecución, por lo que lo pretendido en este extremo no resulta amparable, además, no resulta de aplicación el referido decreto legislativo, debido a que este se publicó con posterioridad a la fecha de comisión de la infracción bajo análisis, debiéndose precisar que el único supuesto establecido por el aludido decreto respecto a su aplicación a las infracciones cometidas antes de su vigencia, es el previsto en su primera disposición complementaria final en la cual señala que quedaran extinguidas en el caso del error total o parcial de transcripción en las declaraciones, hecho que no ocurrió en el caso materia de análisis.

Que lo solicitado referido a la inaplicación de intereses moratorios por la demora en resolver alegada por la recurrente según sentencia recaída en el Expediente N° 04532-2013-PA/TC, cabe mencionar que si bien en la referida sentencia el Tribunal Constitucional dispuso que la entidad emplazada (SUNAT) y las demás entidades competentes en el conocimiento de casos similares tomen en cuenta los criterios establecidos en los Fundamentos 51 a 53 de dicha sentencia, tal como se señala en el Fundamento 33 de la aludida sentencia, para determinar si en el ámbito de un procedimiento administrativo se ha producido o no la violación del derecho al plazo razonable se debe evaluar, entre otros criterios, la complejidad del asunto, siendo que en el caso de autos, del análisis del procedimiento de fiscalización que dio lugar a la emisión de la Resolución de Determinación N° así como, la Resolución de Multa N°

y de los demás actuados en el procedimiento contencioso tributario se tiene que se trata de un caso complejo, dado la dificultad del análisis de los reparos formulados al Impuesto a la Renta del ejercicio 2007, situación distinta al caso analizado en la citada sentencia, que concluyó que el caso no era complejo, por lo que no corresponde la aplicación de dicha sentencia al caso de autos al no tratarse de un caso sustancialmente igual o similar, por lo que no resulta atendible.

Que con relación a lo solicitado por la recurrente en su escrito de alegatos en el sentido que de confirmarse en todo o en parte la resolución apelada, se considere el criterio establecido en la sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el Expediente N° 4082-2012-PA/TC y ordene la inaplicación de la regla de capitalización de intereses y el cobro de intereses devengados fuera del plazo legal para resolver, se debe indicar que este Tribunal ha dejado establecido, entre otras, en las Resoluciones N° 010617-1-2016 y 02677-4-2017 que el pronunciamiento contenido en la sentencia antes citada - mediante la cual el Tribunal Constitucional analizó la constitucionalidad de la aplicación a la demandante de la regla de capitalización de intereses y la no suspensión del cómputo de los mismos durante el trámite del procedimiento contencioso tributario por la demandante- fue emitido respecto de un caso en particular, al resolver una demanda de amparo, es decir, tomando en cuenta los hechos acontecidos en dicho caso específico, por lo que la referida sentencia sólo se aplica al caso concreto, al ser ello consustancial con la propia naturaleza de los procesos constitucionales de control difuso, cuyos alcances se restringen únicamente a las partes, siendo que además dicha sentencia no constituye precedente vinculante, por lo que no resulta atendible lo alegado por la recurrente sobre este extremo.



# Tribunal Fiscal

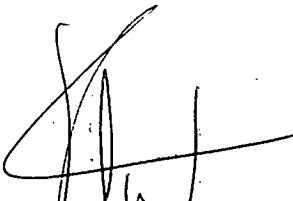
Nº 01858-2-2020

Con los vocales Castañeda Altamirano y Terry Ramos, e interviniendo como ponente el vocal Velásquez López Raygada con su voto discrepante.

## RESUELVE

CONFIRMAR la Resolución de Intendencia N° de 17 de junio de 2014.

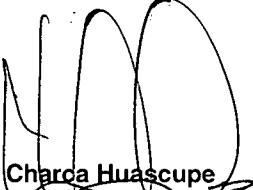
Regístrese, comuníquese y remítase a la SUNAT, para sus efectos.



CASTAÑEDA ALTAMIRANO  
VOCAL PRESIDENTE



TERRY RAMOS  
VOCAL



Charca Huascupe  
Secretario Relator  
VLR/CH/SF/njt.



# Tribunal Fiscal

Nº 01858-2-2020

## VOTO DISCREPANTE DEL VOCAL<sup>1</sup>

Que de acuerdo con lo establecido en el inciso a) del artículo 57º del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta aprobado por Decreto Supremo N° 054-99-EF, las rentas de la tercera categoría se consideran producidas en el ejercicio comercial en que se devenguen, norma que también es de aplicación para la imputación de los gastos.

Que la generación de renta en toda empresa en marcha es un hecho constante, pero para efecto del Impuesto a la Renta las rentas obtenidas deben ser medidas en un período o ejercicio determinado, es así que el primer párrafo del citado artículo 57º señala: *"A los efectos de esta Ley el ejercicio gravable comienza el 1º de enero de cada año y finaliza el 31 de diciembre, debiendo coincidir en todos los casos el ejercicio comercial con el ejercicio gravable, sin excepción"*.

Que de acuerdo con la legislación del Impuesto a la Renta aplicable a las empresas, este impuesto recae sobre las ganancias efectivamente obtenidas a lo largo de un ejercicio, las que se determinan deduciéndose de los ingresos obtenidos por la empresa, los gastos y/o costos en los que esta hubiera incurrido y que sean necesarios para producir dicha renta y para mantener su fuente productora.

Que conforme con la norma citada, los ingresos de tercera categoría se considerarán producidas en el ejercicio comercial en que se devenguen, principio contable que si bien la Ley del Impuesto a la Renta menciona, no es definido expresamente por ella, por lo que corresponde analizar los alcances de lo que se entiende por "devengado" recurriendo a su naturaleza contable, ya que ello permitirá determinar el período en el que deben reconocerse los ingresos (rentas) e imputarse los gastos<sup>4</sup>.

Que el Plan Contable General Revisado<sup>5</sup> señala, entre otros, que el "devengado" y "realización", son principios de contabilidad fundamentales y básicos para el adecuado cumplimiento de los fines de la contabilidad, definiendo el devengado como: *"Las variaciones patrimoniales que se deben considerar para establecer el resultado económico son las que corresponden a un ejercicio sin entrar a distinguir si se han cobrado o pagado durante dicho período"*; y realización como *"Los resultados económicos sólo se debe computar cuando son realizados, o sea cuando la operación que los origina queda perfeccionada desde el punto de vista de la legislación o prácticas comerciales aplicables y se haya ponderado fundadamente todos los riesgos inherentes a tal operación. Se debe establecer como carácter general que el concepto realizado participa del concepto de devengado"*.

Que por su parte, Eric L. Kohler<sup>6</sup> señala que "devengar" significa: *"registrar un ingreso o un gasto en el período contable a que se refiere, a pesar de que el recibo requerido o el desembolso pueda ser hecho, en todo o en parte, en los períodos anterior o posterior"*.

Que según Enrique y Reig<sup>7</sup>, *"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"*. Así considera que el concepto de devengado tiene las siguientes características:

- *Requiere que se hayan producido los hechos sustanciales generadores del ingreso o del gasto.*
- *Requiere que el derecho al ingreso o compromiso de gasto no esté sujeto a condición que pueda hacerlo inexistente al momento de cumplirse lo comprometido.*
- *No requiere actual exigibilidad o determinación, ni fijación de término preciso para el pago, puede ser obligación a plazo y de monto no determinado aún."*

<sup>4</sup> Este Tribunal en las Resoluciones N° 08534-5-2001 y 00467-5-2003 ha dejado establecido que resulta apropiada la utilización de la definición contable del principio de lo devengado, a efecto de establecer la oportunidad en que deben imputarse los ingresos y los gastos a un ejercicio determinado.

<sup>5</sup> Aprobado por la Resolución CONASEV N° 006-84-EFC/94.10 del 15 de febrero de 1984.

<sup>6</sup> Eric L. Kohler. Diccionario para Contadores. UTEHA, México, 1974.

<sup>7</sup> Enrique J. Reig en "Impuesto a las Ganancias", páginas 313 y 314, décima edición – Ediciones Macchi.



# Tribunal Fiscal

Nº 01858-2-2020

Que debe tenerse en cuenta, que conforme al artículo 223º de la Ley General de Sociedades aprobada por Ley Nº 26887, los estados financieros se preparan y presentan de conformidad con las disposiciones legales sobre la materia y con los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en el país; precisándose por el artículo 1º de la Resolución Nº 013-98-EF/93.01, emitida por el Consejo Normativo de Contabilidad, que los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados a que hace referencia el indicado artículo comprende, sustancialmente, a las Normas Internacionales de Contabilidad (NICs), oficializadas mediante Resoluciones del Consejo Normativo de Contabilidad.

Que así, en la explicación establecida en el Marco Conceptual para la preparación y presentación de los Estados Financieros de las Normas Internacionales de Contabilidad<sup>8</sup> se señala que: *"para permitir que los estados financieros cumplan sus objetivos se les prepara sobre la base contable del devengado"*, asimismo en la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) 1, modificada en 1997, referida a la Presentación de Estados Financieros<sup>9</sup>, señala que de acuerdo con la base contable de lo devengado, las transacciones y hechos se reconocen cuando ocurre (y no cuando se cobra o paga) y se muestran en los libros contables y se expresan en los estados financieros de los ejercicios a los cuales corresponden.

Que respecto a los ingresos, en las Normas Internacionales de Contabilidad se tiene la NIC Nº 18 - Ingresos<sup>10</sup>, norma que debe aplicarse en la contabilización de ingresos provenientes de la venta de bienes, la prestación de servicios y por el uso por terceros de los activos de la empresa que rinden intereses, regalías o dividendos.

Que conforme el párrafo 29º de la citada Norma Internacional de Contabilidad, los ingresos provenientes del uso de terceros de los activos de una empresa que generen intereses deben ser reconocidos<sup>11</sup>, cuando:

- Es probable que los beneficios económicos asociados con la transacción fluyan a la empresa; y
- El monto del ingreso puede ser medido confiablemente.

Que en el caso de autos la Administración reparó como ingresos gravados para el Impuesto a la Renta de 2007, contabilizados como "Intereses y comisiones sobre créditos en situación de vencidos".

Que dentro del entorno en que se desenvuelven las instituciones financieras, existen colocaciones y los intereses que generan que con el tiempo presentan incertidumbre respecto a su cobro, por lo que se efectúa provisiones de cobranza dudosa, no obstante, estos créditos vencidos o en cobranza judicial, continúa generando intereses, que son registrados conforme las normas de la Superintendencia de Banca, Seguros y Administradoras Privadas de Fondos de Pensiones, como intereses en suspenso.

Que considerando que los intereses en suspenso son los que corresponden a aquéllos créditos vencidos, donde existe incertidumbre en su cobro, tanto de la colocación como de los nuevos intereses generados, estos últimos no se reconocen como ingresos: (i) Al no ser probable que los beneficios económicos asociados con la transacción fluyan a la empresa, (ii) El derecho al ingreso está sujeto a condición que pueda hacerlo inexistente, y (iii) Porque existen riesgos inherentes a la operación, criterios que deben tomarse en cuenta para aplicar el concepto del devengado.

Que en concordancia con las normas contables, el reconocimiento de los ingresos derivados de dichas operaciones en el estado de resultados se encuentra suspendido, teniendo en consideración la

<sup>8</sup> Normas Internacionales de Contabilidad, Federación de Colegios de Contadores Públicos del Perú, Junta de Decanos, Edición Reestructurada y Modificada 2000. pág. MC-15.

<sup>9</sup> Ídem. pág. I -13

<sup>10</sup> NIC modificada en el año 1993 y oficializada en nuestro país, mediante la Resolución Nº 007-96-EF/93-01 del Consejo Normativo de Contabilidad.

<sup>11</sup> Debe precisarse que el reconocimiento es el proceso de incorporar en el Balance General o en el Estado de Ganancias y Pérdidas una partida, dicho de otra manera es el registro de una operación.



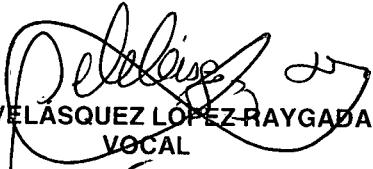
# Tribunal Fiscal

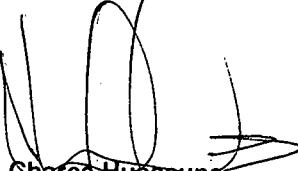
Nº 01858-2-2020

incertidumbre sobre el cobro de los intereses, lo que no implica la aplicación del criterio de lo percibido, sino la estricta aplicación del criterio del devengado.

Que lo señalado ha sido reconocido en la Segunda Disposición Complementaria y Final del Decreto Legislativo N° 979, que estableció que los intereses en suspenso por créditos en situación de vencidos que, en estricto cumplimiento de las disposiciones dictadas por la Superintendencia de Banca, Seguros y Administradoras Privadas de Fondos de Pensiones, se contabilizan como ingresos o rendimientos en suspenso por las empresas del sistema financiero, no se consideran devengados para efectos del inciso a) del artículo 57° de la Ley de Impuesto a la Renta, indicando que una vez percibidos se considerarán ingreso gravable en el ejercicio correspondiente; inclusión en la Ley del Impuesto a la Renta que buscaba aclararla, en concordancia con el propósito de la normativa contable, según se señala en la exposición de motivos<sup>12</sup>.

Que por lo tanto, soy de opinión de que se revoque la apelada y se dejen sin efecto los valores materia de impugnación.

  
VELÁSQUEZ LOPEZ-RAYGADA  
VOCAL

  
Charca Huascupe  
Secretario Relator  
VLR/CH/SF/njt

---

<sup>12</sup> Texto que no fue publicado en el diario oficial "El Peruano", pero que ha sido remitida por la Secretaría del Consejo de Ministros al Ministerio de Justicia y es difundida en el Sistema Peruano de Información Jurídica (SPIJ).