



Tribunal Fiscal

Nº 02565-10-2020

EXPEDIENTE N° : 3423-2011
INTERESADO :
ASUNTO : Impuesto a la Renta y Multa
PROCEDENCIA : Lima
FECHA : Lima, 11 de marzo de 2020

VISTA la apelación interpuesta por , con Registro Único de Contribuyente N° contra la Resolución de Intendencia N° de 23 de diciembre de 2010, emitida por la Intendencia Regional Lima de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria – SUNAT¹, en el extremo² que declaró infundada la reclamación formulada contra la Resolución de Determinación N° girada por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2004, y la Resolución de Multa N° emitida por la infracción prevista en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario.

CONSIDERANDO:

Que la recurrente reitera sus argumentos expuestos en su recurso de reclamación presentado mediante Expediente N° , así en relación a los gastos sin documentación sustentatoria, aduce que los mismos fueron sustentados oportunamente con boletos de viaje y gastos de hospedaje que fueron presentados al auditor mediante escrito el 27 de noviembre de 2006 con Expediente N°

Que con relación al re cargo por devengo de gasto por prima de seguro, precisa que dicho re cargo fue sustentado oportunamente durante el procedimiento de fiscalización, pues presentó la factura por el seguro pagado a la

Que respecto al re cargo por gastos de viaje no sustentados refiere que sí sustentó documentariamente la necesidad del viaje con la presentación del documento denominado "Sustento de Viático del año 2004", en donde detalló el motivo del viaje, el tiempo de permanencia en el exterior, los gastos incurridos, así como los datos del boleto aéreo; sin embargo, alega que pese a que la Administración dejó constancia de su presentación no reconoció la existencia de dicho documento. Agrega que, al ser una empresa importadora de máquinas para la industria de la confección y representante exclusivo de diferentes marcas como: entre otras, resultaba necesario los viajes al exterior para una mejor relación con dichos proveedores, lo que se refleja en las importaciones realizadas. Además, señala que su derecho a deducir como gastos los viáticos (alojamiento y alimentación) y los pasajes aéreos, no puede ser desconocido en virtud al criterio de causalidad, proporcionalidad y razonabilidad.

¹ Hoy Intendencia Lima de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria.

² A través de la mencionada Resolución de Intendencia N° la Administración también emitió pronunciamiento con relación a la Resolución de Determinación N° y la Resolución de Multa N° girada por el Impuesto General a las Ventas de enero de 2004 y por la infracción del numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, dejando sin efecto los mencionados valores, lo que no ha sido materia de impugnación. A su vez, en cuanto al Impuesto a la Renta del ejercicio 2004, levantó el re cargo por adquisición de gastos del ejercicio anterior, y tuvo en cuenta ello en la reliquidación de los referidos valores, aspectos que no han sido impugnados por la recurrente.

³ Mediante escrito ingresado con el Expediente N° , la recurrente interpone reclamación contra la Resolución de Determinación N° y la Resolución de Multa N° (fojas 397 a 403).



Tribunal Fiscal

Nº 02565-10-2020

Que indica que la Factura Nº .. del proveedor .. fue cancelada con el Cheque Nº 851 por el importe de US\$ 1 080,00 de la cuenta corriente del Banco .. en Moneda Extranjera, en el mes de febrero de 2004, por lo que sí utilizó medios de pago para la cancelación de la referida factura, no estando obligada a mostrar el cheque de cancelación de acuerdo con lo establecido en la Ley Nº 28194.

Que respecto a los intereses presuntos por préstamos a los trabajadores, manifiesta que no corresponden su aplicación en tanto fueron préstamos para la construcción de viviendas de tipo económicos, y en otros casos, no superan una (1) Unidad Impositiva Tributaria; asimismo, refiere que no le corresponde la aplicación de intereses presuntos por los préstamos a las empresas .., pues de acuerdo a los contratos de préstamos presentados decidió no cobrarle intereses. Indica que no le puede exigir a las citadas empresas sus libros contables, toda vez que no hay ley que respalde el pedido.

Que adicionalmente menciona que no se le debe aplicar intereses presuntos, debido a que las entregas a rendir cuenta realizadas del ejercicio 2001, no constituyen préstamos, razón por la que actualmente figuran como entregas a rendir cuenta dentro del rubro cargas diferidas, constituyendo así un acto de liberalidad, pues el dinero fue gastado para ser consumido y no ser devuelto, y la documentación por la rendición de cuenta no entregada oportunamente no es causal para que sea considerada como préstamo.

Que finalmente, solicita que se concluya cualquier procedimiento de cobranza coactiva seguido respecto de la Resolución de Determinación Nº .. y la Resolución de Multa Nº ..

Que por su parte, la Administración señala que como consecuencia del procedimiento de fiscalización iniciado a la recurrente efectuó reparos a la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2004, por concepto de gastos de viaje y viáticos sin documentación sustentatoria y no relacionados con la generación de renta gravada, devengo de gasto por prima de seguro, y comprobante de pago en cuya cancelación no se utilizó medio de pago, debido a que la recurrente no sustentó dichos gastos, por lo que confirmó los reparos; a su vez, reparó los intereses presuntos por préstamos, indicando sobre los préstamos a los trabajadores .. que no se acreditó documentariamente que dichos préstamos fueran orientados para la construcción de viviendas de tipo económico, y que los desembolsos registrados en la Cuenta 38 constituyen préstamos sin importar en que cuenta fueron registrados, además de existir la obligación de devolver dichos desembolsos, más aun si la liberalidad mencionada por la recurrente no ha sido acreditada, por lo que confirmó el aludido reparo.

Que afirma en relación al reparo al gasto por adquisiciones del ejercicio anterior que de la revisión de autos advirtió que la Factura Nº .. fue emitida el 29 de diciembre de 2003, siendo cancelada y anotada el mismo mes, por lo que concluyó que al haberse utilizado como gasto para el Impuesto a la Renta en el ejercicio 2003, la recurrente cumplió con aplicarlo de acuerdo al principio de lo devengado, razón por la cual levantó el reparo por la suma de S/ 1 572,80.

Que precisa que en la Resolución de Determinación Nº .. emitida por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2004, se consideró como pago efectuado, según declaración anual, la suma de S/ 8 727,00, dando como monto de omisión la suma de S/ 41 477,00, cuando lo correcto era descontar adicionalmente la suma de S/ 15 239,00 al acreditarse el pago del mencionado importe, obteniendo como resultado de la omisión la suma de S/ 26 238,00, por lo que ordenó la modificación de la Resolución de Determinación Nº .. y la Resolución de Multa Nº .. vinculada a ella, teniendo en cuenta el reparo levantado al gasto por adquisiciones del ejercicio anterior.



Tribunal Fiscal

Nº 02565-10-2020

Que asimismo, refiere que los reparos por el Impuesto General a las Ventas efectuados por los meses de febrero, marzo y diciembre de 2004, así como la multa por incurrir en la infracción tipificada en el numeral 5 del artículo 175 del Código Tributario, no fueron impugnados en instancia de reclamación; precisando en relación al reparo por compras del ejercicio anterior, que el registro del comprobante de pago con atraso, sin sustentar haber recibido el comprobante de pago y las declaraciones Únicas de Aduanas con atraso, no implica la pérdida del derecho al crédito fiscal, por lo que procedió a levantar el reparo y dejar sin efecto la Resolución de Determinación Nº así como la Resolución de Multa Nº vinculada a ella.

Que mediante escrito de alegatos (fojas 497 a 500) la Administración se reafirma en que los reparos impugnados se encuentran arreglados a ley.

Que en autos se aprecia que mediante Carta Nº y Requerimiento Nº (fojas 335 a 337 y 343), notificados con arreglo a ley el 11 de mayo de 2006⁴ (fojas 334 y 342), la Administración inició a la recurrente un procedimiento de fiscalización de sus obligaciones tributarias del Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2004 e Impuesto a la Renta del ejercicio 2004.

Que en el curso del mencionado procedimiento de fiscalización, se emitieron los Requerimientos Nº (fojas 322 a 328 y 299 a 318), notificados con arreglo a ley el 9 y 20 de noviembre de 2006⁵ (fojas 317 y 326), así como sus respectivos resultados (fojas 319, 320 y 283 a 297), notificados de acuerdo a ley el 20 y 29 de noviembre de 2006⁶ (fojas 298 y 321).

Que como resultado del referido procedimiento de fiscalización, la Administración reparó la base imponible del Impuesto General a las Ventas de diciembre de 2004, por diferencia entre lo registrado y lo declarado, y el crédito fiscal del citado impuesto por los períodos de enero a marzo de 2004, por no utilización de medios de pago y por compras del ejercicio anterior.

Que asimismo, efectuó reparos a la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2007 por los siguientes conceptos: i) Gastos sin documentación sustentatoria; ii) Devengo de gastos por prima de seguro; iii) Gastos de viaje no sustentados (gastos ajenos al giro del negocio o personales); iv) No utilización Medios de Pago; v) Costo o gasto del ejercicio anterior; e, vi) Intereses presuntos; y aplicó la tasa adicional del 4.1% en virtud de los gastos de viaje no sustentados.

Que además, detectó la comisión de las infracciones tipificadas en el numeral 5) del artículo 175 y numeral 1) del artículo 178 del Código Tributario.

Que como consecuencia de los citados reparos e infracciones detectadas, la Administración emitió los siguientes valores:

- **Resoluciones de Determinación Nº** (fojas 349 a 352, y 365), por el Impuesto General a las Ventas de enero a marzo de 2004.

⁴ Mediante acuse de recibo, habiendo consignado el receptor sus datos de identificación y firma, de conformidad con el inciso a) del artículo 104 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, modificado por Decreto Legislativo N° 953.

⁵ Mediante acuse de recibo, habiendo consignado el receptor sus datos de identificación y firma, de conformidad con el inciso a) del artículo 104 del citado Código Tributario.

⁶ Mediante acuse de recibo, habiendo consignado el receptor sus datos de identificación y firma, de conformidad con el inciso a) del artículo 104 del aludido Código Tributario.



Tribunal Fiscal

Nº 02565-10-2020

- **Resoluciones de Determinación Nº** (fojas 345 a 348, y 390), por la Regularización del Impuesto a la Renta del ejercicio 2004.
- **Resolución de Determinación Nº** (foja 344), por Impuesto a la Renta del ejercicio 2004 por la aplicación de la tasa adicional del 4.1%, en virtud de los gastos de viaje no sustentados (gastos ajenos al giro del negocio o personales).
- **Resoluciones de Multa Nº** (fojas 364 y 385), por la infracción tipificada por el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, vinculadas a la determinación del Impuesto General a las Ventas de enero de 2004 e Impuesto a la Renta del ejercicio 2004.
- **Resolución de Multa Nº** (foja 501), por la infracción tipificada por el numeral 5 del artículo 175 del Código Tributario.

Que como antecedente se tiene que la recurrente formuló recursos de reclamación⁷ (fojas 366 a 369, y 397 a 400), contra los siguientes valores: i) Resolución de Determinación Nº , girada por el repara al crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas de enero de 2004, por compras del ejercicio anterior, por el importe de S/ 28 398,00; ii) Resolución de Determinación Nº , emitida por Regularización del Impuesto a la Renta del ejercicio 2004; y, iii) Resoluciones de Multa Nº , giradas por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, vinculadas a la determinación del Impuesto General a las Ventas de enero de 2004 e Impuesto a la Renta del ejercicio 2004.

Que en efecto, de la revisión de la Resolución de Intendencia Nº de 23 de diciembre de 2010 (fojas 438 a 447), apelada ante ésta instancia, se verifica que la Administración emitió pronunciamiento respecto de los valores impugnados por la recurrente en sus recursos de reclamación, así como respecto de los aspectos impugnados, declarando fundada en parte los mencionados recursos impugnatorios, en atención a que levantó el repara al crédito fiscal del periodo enero de 2004 por compras del ejercicio anterior por el importe de S/ 28 398,00, y dejó sin efecto la Resolución de Determinación Nº y la Resolución de Multa Nº vinculada.

Que asimismo, resolvió mantener los reparos efectuados en la Resolución de Determinación Nº , emitida por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2004, con excepción del repara por gastos por adquisiciones del ejercicio anterior, que fue levantado, razón por la que procedió a la reliquidación de la deuda contenida en el citado valor, considerando la suma de S/ 15 239,00 por concepto de pago efectuado con la presentación de la declaración jurada Formulario PDT 654 de fecha 7 de abril de 2005, y considerando el citado repara levantado, lo que conllevó además a reliquidar la Resolución de Multa Nº

Que posteriormente, la recurrente formuló recurso de apelación contra la citada resolución de intendencia (fojas 468), solo en el extremo que declaró infundado el recurso de apelación interpuesto contra la Resolución de Determinación Nº y la Resolución de Multa Nº por

⁷ De la revisión de los escritos de reclamación presentados con fecha 10 de enero de 2007 ingresados con los Expedientes Nº (fojas 366 a 372 y 397 a 403), se verifica que la recurrente no formuló impugnación contra las Resoluciones de Determinación Nº (fojas 349 a 352), giradas por el Impuesto General a las Ventas de febrero, marzo y diciembre de 2004, Resolución de Determinación Nº (foja 344), por aplicación de la tasa adicional del 4.1%, ni contra la Resolución de Multa Nº emitida por la infracción tipificada en el numeral 5 del artículo 175 del Código Tributario.



Tribunal Fiscal

Nº 02565-10-2020

tanto, la materia controvertida consiste en determinar si los mencionados valores han sido emitidos con arreglo a ley.

1. Resolución de Determinación Nº

Impuesto a la Renta del ejercicio 2004

Valor	Periodo	Reparo	Importe S/
13/2004	13/2004	Gastos sin documentación sustentatoria	976,00
		Devengo de gasto por prima de seguro	2 761,00
		Gastos de viaje no sustentados	27 837,00
		No utilización de medios de pago	6 311,00
		Intereses presuntos	48 003,00

Gastos sin documentación sustentatoria y gastos de viaje no sustentados

Que del Anexo Nº 2 y puntos 1 y 3 del Anexo Nº 3 a la Resolución de Determinación Nº (fojas 346 y 347), girada por Impuesto a la Renta del ejercicio 2004, se aprecia que la Administración reparó la renta neta de dicho tributo y ejercicio, por gastos sin documentación sustentatoria, por el importe de S/ 976,00, y por gastos de viaje no sustentados por el importe de S/ 27 837,00, al no haberse acreditado su necesidad y por ende su causalidad, sustentándose en el punto 5.1 del Anexo Nº 01 y Anexo Nº 03 al Resultado del Requerimiento Nº y citando como base legal el inciso r) del artículo 37 y 44 de la Ley del Impuesto a la Renta, entre otro.

Que mediante el punto 5.1⁸ del Anexo Nº 01 al Requerimiento Nº (fojas 303 y 304), la Administración indicó a la recurrente que de la revisión del Libro Mayor Nº 5, observó la anotación de gastos por concepto de viáticos, pasajes y hospedaje cargados en las Cuentas 65603 y 65802 que no cuentan con documentación sustentatoria, por lo que le solicitó la exhibición del original de la documentación sustentatoria, de los comprobantes de pago detallados en el punto 1 del Anexo Nº 03 adjunto al citado requerimiento, por el importe total de S/ 28 812,97 (foja 315); asimismo, le solicitó que sustente la necesidad de dichos gastos de viaje, citando el primer párrafo del artículo 37 e inciso r) del aludido artículo de la Ley del Impuesto a la Renta, entre otros.

Que en respuesta a lo solicitado, con escrito de 27 de noviembre de 2006 (fojas 224), la recurrente manifestó que adjuntó copias de los gastos por viáticos, pasajes y hospedajes internacionales solicitados, indicando además que con ellos sustenta la necesidad de los gastos incurridos.

Que en el punto 5.1 del Anexo Nº 01 al Resultado del Requerimiento Nº (fojas 292 a 294), la Administración dejó constancia del escrito presentado por la recurrente, e indicó que aquella cumplió con exhibir boletos de pasaje aéreos y un detalle de viáticos por el importe total de S/ 27 836,70, quedando un importe de S/ 976,27 sin sustento documentario, el que procedió a reparar el gasto de conformidad con el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, y según detalle contenido en el punto 1 del Anexo Nº 03 adjunto al citado resultado (foja 288).

Que asimismo, señaló que la recurrente por la suma de S/ 27 836,70, si bien presentó los boletos de pasaje aéreos y un detalle de viáticos, no sustentó documentariamente la necesidad del viaje, por lo que

⁸ Por error material la Administración señala 3.1, en lugar de 5.1 (foja 304).

S A F Y



Tribunal Fiscal

Nº 02565-10-2020

procedió a reparar el gasto de viaje de conformidad con el inciso r) del artículo 37 y el inciso a) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta, y según detalle contenido en el punto 3 del Anexo Nº 03 adjunto al referido resultado (foja 288).

Que de acuerdo con el inciso r) del artículo 37 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo Nº 054-99-EF, aplicable al caso de autos, a fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deduciría de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, en tanto la deducción no estuviese expresamente prohibida por esta ley, en consecuencia, eran deducibles los gastos de viaje que fueran indispensables de acuerdo con la actividad productora de renta gravada, siendo que la necesidad del viaje quedaría acreditada con la correspondencia y cualquier otra documentación pertinente y los gastos con los pasajes, aceptándose además, un viático que no podía exceder del doble del monto que, por ese concepto, concediese el Gobierno Central a sus funcionarios de carrera de mayor jerarquía.

Que conforme con el primer párrafo del inciso n) del artículo 21 del Reglamento de la anotada Ley, aprobado por Decreto Supremo Nº 122-94-EF, antes de la modificación dispuesta por el Decreto Supremo Nº 134-2004-EF, aplicable al presente caso, para efecto de la deducción por gastos de viaje a que se refería el inciso r) del artículo 37 de la Ley, el monto pagado por viáticos no requería ser justificado con comprobantes de pago cuando se tratase de viajes al exterior, y que los viáticos comprendían los gastos de alojamiento y alimentación.

Que de acuerdo con el criterio adoptado por este Tribunal en las Resoluciones Nº 07827-1-2008 y 06983-5-2006, entre otras, para que los gastos sean deducibles debe existir una relación de causalidad directa entre estos y la obtención de renta o el mantenimiento de su fuente productora, sin embargo, para establecer la procedencia de su deducción debe analizarse cada caso en particular, considerándose los criterios de razonabilidad y proporcionalidad, así como la naturaleza de las operaciones realizadas por cada contribuyente, el volumen de éstas, entre otros, pues la adquisición de un mismo bien o servicio puede constituir gasto deducible para una empresa, mientras que para otra no, por lo que debe analizarse cada una de las adquisiciones de bienes y servicios reparadas por no cumplir el principio de causalidad.

Que asimismo, este Tribunal en las Resoluciones Nº 01008-8-2013 y 07089-9-2012, entre otras, ha señalado que para la procedencia de la deducción por gastos de viaje, resulta necesario acreditar, con la documentación pertinente, la necesidad de su realización para el desarrollo de la actividad productora de la renta gravada.

Que en las Resoluciones Nº 20790-1-2012 y 13136-8-2010, este Tribunal ha indicado que para que los gastos de viaje -pasajes y viáticos- sean deducibles, además de ser necesarios para el desarrollo de la actividad productora de la renta gravada, tanto para la generación de rentas como para el mantenimiento de su fuente, deben encontrarse debidamente acreditados con la documentación pertinente, que para el caso de viajes al exterior se debe proporcionar evidencias de los contactos previos al viaje, comunicaciones de presentación cursadas por la recurrente ante la entidad convocante, cartas o correos electrónicos, comunicaciones de respuesta para confirmar la asistencia a eventos, así como documentación adicional que corrobore la causalidad del gasto y que demuestre la participación y asistencia de personal a nombre de la recurrente, como podrían ser material de información recibida en la reunión, programas y cronogramas de la reunión, o cargos de recepción de documentos entregados o recibidos con motivo del viaje realizado.

Que cabe indicar que según se ha expuesto precedentemente, con relación al importe de S/ 976,27, la recurrente no presentó ninguna documentación (comprobante de pago o documentos), por lo que el



Tribunal Fiscal

Nº 02565-10-2020

gasto no se encuentra debidamente sustentado, y en tal sentido, procede mantenerlo y confirmar la resolución apelada en este extremo.

Que ahora bien, y con relación al importe de S/ 27 836,70, de autos se aprecia que la recurrente a fin de acreditar la necesidad de los gastos de viaje y viáticos observados en el ejercicio 2004, presentó copia de Boletos Aéreos del , representante legal de la recurrente⁹ a la ciudad de (fojas 174 a 176 y 180 a 184), documento denominado "Sustento Viáticos del año 2004" (foja 172), en donde se detalla los viajes realizados con motivo de la para ver nuevos modelos de máquinas", y

para conversar sobre renovación de representación", copia del Ticket por renta de carro al representante legal de la recurrente por los días 18 a 22 de mayo de 2004 (foja 177), copia de documento por alojamiento del 20 a 22 de abril de 2004, Factura N° por el servicio de alojamiento en la ciudad de (foja 186), y documento provisorio el servicio de alojamiento en la ciudad de (foja 187).

Que sin embargo, las copias de dos Boletos Aéreos a la ciudad de el documento denominado "Sustento Viáticos del año 2004", el Ticket por arrendamiento de carro, así como el documento por alojamiento por los días 20 a 22 de abril de 2004, por sí solos no resultan suficientes para acreditar la necesidad de los gastos de viajes, pues para ello la recurrente debió proporcionar documentación adicional que evidenciara los contactos previos a los viajes realizados, tales como: comunicaciones, cartas, correos electrónicos, así como el detalle de las visitas a supuestos proveedores extranjeros que habrían efectuado, el cronograma de las reuniones que se llevaron a cabo, entre otros; y la información de las personas o representantes de las empresas con las que habrían efectuado los contactos comerciales, lo que no hizo.

Que asimismo, de la revisión del documento denominado "Sustento Viáticos del año 2004", se advierte que si bien en dicho documento se hace referencia al motivo por el cual se efectuaron los tres viajes ahí detallados y que se ha expuesto líneas arriba, no se indica quién es la persona que realizó dicho documento, no se indica los datos de la persona que lo suscribió, ni a qué lugares se efectuaron los viajes, ni tampoco hay una descripción de las personas con quienes se entrevistaron en las tratativas comerciales que la recurrente habría señalado que se efectuaron.

Que en cuanto a la Factura N° por el servicio de alojamiento del día 14 a 18 de abril de 2004 a la ciudad de (foja 186), y el documento provisorio el servicio de alojamiento del día 11 de abril de 2004 en la ciudad de (foja 187), no resultan válidos para sustentar los gastos de viajes, en tanto la recurrente no menciona en el documento denominado "Sustento Viáticos del año 2004", el lugar en el que viajó en dichas fechas, siendo que además, no se ha acreditado en autos, con la documentación correspondiente que dichos viajes hayan sido realizado para adquirir bienes y equipos para su empresa ni para realizar reuniones con clientes o potenciales clientes.

Que de lo expuesto se tiene que la recurrente no cumplió con proporcionar la documentación que acreditaría la necesidad de los gastos de viaje observados en el ejercicio 2004 y, por ende, su vinculación con la generación y/o mantenimiento de sus rentas, por lo que no resultaban deducibles para efectos del Impuesto a la Renta. En ese sentido, el reparo materia de análisis se encuentra arreglado a ley y, por tanto, procede mantenerlo y confirmar la resolución apelada en este extremo.

Que cabe indicar que si bien resulta razonable que la recurrente efectúe viajes de negocios vinculado con la generación renta o el mantenimiento de la fuente, para el caso de las erogaciones por los gastos de

⁹ Según se verifica en el Comprobante de Información Registrada (foja 422).



Tribunal Fiscal

Nº 02565-10-2020

viaje (incluidos la alimentación y hospedaje) y su deducción para fines del Impuesto a la Renta, se establece que ello debe estar acreditado con la correspondencia y cualquier otra documentación, lo que no está acreditado en autos, según se ha expuesto precedentemente, por lo que no se ha sustentado la necesidad del gasto, no siendo materia en discusión si los gastos son proporcionales o razonables, por lo que lo argumentado por la recurrente sobre el particular carece de sustento.

Devengo de gastos por prima de seguros

Que del Anexo Nº 2 y punto 2 del Anexo Nº 3 a la Resolución de Determinación Nº (fojas 346 y 347), girada por Impuesto a la Renta del ejercicio 2004, se aprecia que la Administración reparó la renta neta de dicho tributo y ejercicio por devengo de gastos por prima de seguros por el importe de S/ 2 761,00, sustentándose en el punto 5.2 del Anexo Nº 01 y Anexo Nº 03 al Resultado del Requerimiento Nº , y citando como base legal el artículo 57 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que mediante el punto 5.2¹⁰ del Anexo Nº 01 al Requerimiento Nº (fojas 302 y 303), la Administración comunicó a la recurrente que de la revisión del Libro Mayor Nº 5, observó anotado el gasto por concepto de prima seguros vigente de 11/2004 al 10/2005, debiendo corresponder sólo por el periodo 2004, por lo que le solicitó sustentar documentariamente o que presente la declaración rectificatoria del gasto vinculado con la Factura Nº emitida por detallada en el punto 2 del Anexo Nº 03 adjunto al citado requerimiento (foja 315)¹¹.

Que en el punto 5.2 del Anexo Nº 01 al Resultado del Requerimiento Nº (foja 292), la Administración dejó constancia que la recurrente no presentó sustento alguno a efectos de levantar la observación detectada, por lo que reparó el gasto por prima de seguros detallado en el punto 2 del Anexo Nº 03 adjunto al citado resultado (foja 288)¹².

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 054-99-EF, modificado por Decreto Legislativo Nº 945, a los efectos de esta Ley el ejercicio gravable comienza el 1 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. Las rentas de tercera categoría se considerarán producidas en el ejercicio comercial en que se devenguen, siendo que, conforme a lo establecido en el penúltimo párrafo de la referida norma, dicha regla será de aplicación analógica para la imputación de gastos.

Que al respecto este Tribunal mediante la Resolución Nº 3557-2-2004, define el citado concepto de devengado citando a diversos autores como Reig¹³, según el cual "los gastos se devengan cuando se causan los hechos en función de los cuales, terceros adquieren derecho al cobro de la prestación que los origina". Así considera que el concepto de devengado tiene las siguientes características: "(i) Requiere que se hayan producido los hechos sustanciales generadores del ingreso o del gasto, (ii) 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, y (iii) 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". Asimismo, Roque

¹⁰ Por error material la Administración hace referencia al punto 3.2, en lugar del punto 5.2 (foja 303).

¹¹ Cabe precisar que la recurrente dedujo el importe total de S/ 3 313,02 contenido en la Factura Nº ; sin embargo la Administración consideró la deducción por 2 meses (noviembre y diciembre de 2004) ascendente a la suma de S/ 552,17, y observó el importe de S/ 2 760,85 (S/ 3 313,02 - S/ 552,17).

¹² Debe tenerse en cuenta lo ya detallado en la nota al pie de página 11.

¹³ REIG, Enrique J. *Impuesto a las Ganancias*. Ediciones Macchi, décima edición, págs. 313-314.



Tribunal Fiscal

Nº 02565-10-2020

García Mullín¹⁴ haciendo una diferenciación de los resultados financieros del método del devengado y del percibido en las operaciones a largo plazo manifiesta que *"El sistema de lo devengado, en cambio, llevará a computar en el ejercicio que se hace la operación el total del precio, pues es en ese momento que surge el derecho de crédito del titular (...)"*.

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

Que asimismo, en las Resoluciones N° 08534-5-2001 y 00467-5-2003, este Tribunal ha señalado 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, y en la Resolución N° 02812-2-2006 se ha indicado 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 estando a las normas y criterios antes mencionados, este Tribunal en diversas resoluciones, tal como la Resolución N° 03124-1-2003 ha señalado que, en aplicación del principio del devengado, los pagos efectuados en un ejercicio por pólizas de seguros cuya cobertura abarca hasta el ejercicio siguiente, sólo podrán ser considerados como gasto en la parte correspondiente a la cobertura del período comprendido entre la vigencia del contrato y el 31 de diciembre del ejercicio en análisis.

Que de la revisión de autos se verifica que la recurrente presentó la Factura N° emitida por la (foja 173)¹⁵, la cual se encuentra relacionado al pago por seguro con póliza que comprende el período de vigencia de (específicamente del), por lo que, en virtud al principio de lo devengado, se concluye que la recurrente solo podía considerar como gasto para el ejercicio 2004, el monto correspondiente a los meses de noviembre y diciembre de 2004, tal como lo reconoció la Administración¹⁶, mas no los correspondiente a los períodos enero a octubre de 2005.

Que estando a lo expuesto, toda vez que la recurrente no cumplió con aplicar el principio del devengado contemplado en el artículo 57 de la Ley del Impuesto a la Renta, habiendo deducido todo el gasto 2004, el reparo formulado por la Administración se encuentra arreglado a ley, por lo que corresponde mantenerlo, y confirmar la resolución apelada en este extremo.

Que cabe indicar que el reparo no se sostiene en la falta de sustento, sino en el criterio del devengado para su deducibilidad, por lo que lo alegado por la recurrente de que presentó la factura respectiva para tener derecho a su deducción carece de pertinencia.

¹⁴ GARCÍA MULLIN, Juan Roque. *Manual del Impuesto a la Renta*. Centro Interamericano de Estudios Tributario (CIET) N° 872, pág. 40.

¹⁵ El valor está expresado en US\$ 1 004,25 que al tipo de cambio en moneda extranjera (US\$ 1 = S/ 3,298) da un monto de S/ 3 313,02; aspecto que no es discutido por las partes.

¹⁶ Debe tenerse en cuenta lo ya detallado en la nota al pie de página 11.



Tribunal Fiscal

Nº 02565-10-2020

Gastos no sustentados con medios de pago

Que del Anexo Nº 2 y punto 4 del Anexo Nº 3 a la Resolución de Determinación Nº (fojas 346 y 347), girada por Impuesto a la Renta del ejercicio 2004, se aprecia que la Administración reparó la renta neta de dicho tributo y ejercicio, por gasto respecto de los cuales no se acreditó que se hubiera utilizado medios de pago para su cancelación por el importes de S/ 6 311,00, sustentándose en punto 2 del Anexo Nº 01 y Anexo Nº 02 al Resultado del Requerimiento Nº , y citando como base legal los artículos 3 a 5 y 8 de la Ley Nº 28194 y Decreto Legislativo Nº 939.

Que mediante el punto 2 del Anexo Nº 01 al Requerimiento Nº (fojas 307 a 309), la Administración solicitó a la recurrente que proporcionara copia de los comprobantes de pago emitido por los proveedores detallados en el Anexo Nº 02 adjunto al requerimiento con la observación "Motivo 1" (foja 316), y acredite la utilización de medios de pago en la cancelación de los mismos a la que se hace referencia en el artículo 5 del Decreto Legislativo Nº 939.

Que la recurrente en respuesta a lo solicitado en el citado requerimiento, mediante escrito del de noviembre de 2006 (foja 224), señaló que adjuntó copias de los comprobantes de pago solicitados, así como de los medios de pago utilizados.

Que en el punto 2 del Anexo Nº 01 al Resultado del Requerimiento Nº (fojas 296 y 297), la Administración dejó constancia del mencionado escrito, y a la vez señaló que la recurrente acreditó la utilización de los medios de pago para la cancelación de las Facturas Nº (foja 297), dejando constancia en relación a la Factura Nº emitida por , que la recurrente exhibió los estados de cuenta corriente del Banco Nº del mes de febrero de 2004, e indicó que dicha factura fue cancelada con los Cheques Nº por los importes de US\$ 260,00, US\$ 780,00 y US\$ 1 080,00, y cobrados los días 2, 13 y 16 respectivamente. Asimismo, precisó que en la verificación de dichas operaciones en el Libro Diario Nº 5 observó en los folios 239 y 241 los referidos pagos, pero anotados a otras facturas y proveedores, y en el folio 245 no se identifica al proveedor al que se efectuó el pago, además precisó que la recurrente no cumplió con exhibir los cheques con los cuales canceló a su proveedor; por lo que concluyó que la recurrente no acreditó la utilización de medios de pago para la cancelación de la Factura Nº emitida por el proveedor , por el importe de S/ 6 311,21 detalla en el Anexo Nº 02 adjunto al citado resultado con la observación Motivo 1 – Medios de Pago (foja 289), efectuando el reparo correspondiente al Impuesto a la Renta del ejercicio 2004.

Que el artículo 3 del Decreto Legislativo Nº 939, vigente hasta el 26 de marzo de 2004, estableció medidas para la lucha contra la evasión y la informalidad, disponiendo que las obligaciones que se cumplan mediante el pago de sumas de dinero cuyo importe sea superior al monto a que se refiere el artículo 4 de dicho decreto, se debían pagar utilizando los medios de pago previstos en el artículo 5, aun cuando se cancelaran mediante pagos parciales menores a dichos montos.

Que el artículo 4 del citado decreto, prescribía que mediante decreto supremo refrendado por el Ministro de Economía y Finanzas se fijaría el monto a partir del cual se debían utilizar medios de pago, el que no podía ser menor a $\frac{1}{4}$ de la UIT ni mayor a 2 UIT, pudiendo también establecerse montos específicos atendiendo al tipo de obligación.

Que el artículo 5 del mismo decreto, señalaba que los medios de pago a través de empresas del Sistema Financiero que se utilizarían en los supuestos previstos en su artículo 3, eran los depósitos en cuentas, giros, transferencias de fondos, órdenes de pago, tarjetas de débito expedidas en el país, tarjetas de



Tribunal Fiscal

Nº 02565-10-2020

crédito expedidas en el país, cheques con la cláusula de "no negociables", "intransferibles", "no a la orden" u otra equivalente, emitidos al amparo del artículo 190 de la Ley de Títulos Valores.

Que el artículo 8 del referido dispositivo, indicaba que para efectos tributarios, los pagos que se efectuaran sin utilizar medios de pago no darían derecho a deducir gastos, costos o créditos, a efectuar compensaciones ni a solicitar devoluciones de tributos, saldos a favor, reintegros tributarios, recuperación anticipada, restitución de derechos arancelarios, aun cuando se acreditara o verificara la veracidad de las operaciones o quien los recibiera cumpliera con sus obligaciones tributarias, debiendo tenerse en cuenta, adicionalmente, que en el caso de gastos y/o costos que se hayan deducido en cumplimiento del criterio de lo devengado de acuerdo a las normas del Impuesto a la Renta, la verificación del medio de pago utilizado se deberá realizar cuando se efectúe el pago correspondiente a la operación que generó la obligación, y en el caso de créditos fiscales o saldos a favor utilizados, en la oportunidad prevista en las normas sobre el Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo y del Impuesto de Promoción Municipal, la verificación del medio de pago utilizado se debía realizar cuando se efectuara el pago correspondiente a la operación que generó el derecho.

Que por su parte, la Primera Disposición Final del Decreto Supremo N° 190-2003-EF, que dictó las normas reglamentarias del Decreto Legislativo N° 939, estableció que el monto a partir del cual se debía utilizar medios de pago durante el ejercicio 2004 era de S/. 5,000.00 o US\$ 1,500.00.

Que de acuerdo con las normas antes glosadas, para efecto tributario los pagos que se efectúen sin utilizar medios de pago no darán derecho a deducir costo o gasto respecto del Impuesto a la Renta.

Que ahora bien, según consta en el citado Anexo N° 02 al Resultado del Requerimiento N° (foja 289), la Administración reparó la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2004, al no haberse acreditado la efectiva cancelación de la Factura N° emitida por el proveedor por el importe de S/ 6 311,21.

Que obra en autos a foja 219 la Factura N° emitida por por la suma de US\$ 1 815,13, y se adiciona el Impuesto General a las Ventas –US\$ 344,87, que al tipo de cambio (S/ 3,477) da un importe de S/ 6 311,21¹⁷.

Que toda vez que la citada factura emitida por el proveedor ha sido girada por un importe superior a S/ 5 000,00, la recurrente se encontraba obligada a utilizar los medios de pago previstos por el Decreto Legislativo N° 939 antes citada, para su cancelación.

Que al respecto, la recurrente presentó copia de los estados de cuenta corriente del Banco N° del mes de febrero de 2004 (foja 218), indicando que la cancelación de la referida factura se realizó mediante los Cheques N° , asimismo, presentó copia del Libro Diario N° 5.

Que estando a que el reparo objeto de análisis se sustenta en que la recurrente no cumplió con acreditar los medios de pago utilizados para la cancelación de la citada factura, se procederá a realizar un análisis de los documentos presentados por la recurrente y detallados precedentemente, a efectos de determinar si cumplen los requisitos para ser considerados medios de pago de acuerdo con lo dispuesto en el Decreto Legislativo N° 939.

¹⁷ Las partes no cuestionan el tipo de cambio aplicado.

¹⁸ Lo que ha sido señalado por la Administración en el punto 2 del Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° (foja 296).



Tribunal Fiscal

Nº 02565-10-2020

Que de acuerdo a lo indicado por la Administración en el punto 2 del Anexo Nº 01 al Resultado del Requerimiento Nº (foja 297) y lo manifestado por la recurrente en apelación, realizó el pago de la factura observada mediante los Cheques Nº , sin embargo, no presentó los citados títulos valores a efectos de verificar si cumplen con consignar la cláusula de "no negociables", "intransferibles", "no a la orden" u otra equivalente.

Que por otro lado, de la revisión de los estados de cuenta presentados por la recurrente del mes de febrero de 2004 (foja 218), se advierte que éstos no acreditan la utilización de alguna de las modalidades de medios de pago a que se refiere el artículo 5 del Decreto Legislativo Nº 939; aunado a ello está el hecho de que en Libro Diario Nº 5 (fojas 99 a 101), se ha consignado que los Cheques Nº fueron emitidos a proveedores distinto, mientras que en el caso del Cheque Nº no se identifica al proveedor, siendo relevante como se indicó que se hubiera exhibido los mencionados cheques para observar el cumplimiento de lo dispuesto por el artículo 5 del Decreto Legislativo Nº 939, por lo que se concluye que el reparo formulado por la Administración se encuentra con arreglo a ley, por lo tanto, corresponde mantenerlo y confirmar la apelada en este extremo.

Intereses presuntos

Que del Anexo Nº 2 y punto 6 del Anexo Nº 3 a la Resolución de Determinación Nº (fojas 345 y 347), girada por Impuesto a la Renta del ejercicio 2004, se aprecia que la Administración reparó la renta neta imponible de dicho tributo y ejercicio por intereses presuntos por préstamos otorgados al personal y a terceros respecto de los cuales no se habían cobrado intereses por el importe total de S/ 48 003,11¹⁹, sustentándose en el punto 5.3 del Anexo Nº 01 y Anexo Nº 04 al Resultado del Requerimiento Nº citando como base legal el artículo 26 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que mediante el punto 2 del Anexo Nº 01 al Requerimiento Nº (fojas 323 a 325), la Administración solicitó a la recurrente el análisis detallado de los saldos iniciales, los cargos y los abonos a las Cuentas 14 y 16, con Sub-divisionarias: 14101 - Préstamos al Personal, 16101 -Préstamos a terceros soles y 16102 - Préstamos a terceros dólares; además le solicitó que exhiba el original y proporcione copias fotostáticas de los documentos que sustenten las operaciones tales como: recibos de caja, vouchers, cheques, estados de cuenta, contratos y otra documentación relacionada con los saldos iniciales y movimientos de las sub-divisionarias antes señaladas.

Que en el punto 2 del Anexo Nº 01 al Resultado del Requerimiento Nº (foja 320), la Administración dejó constancia que la recurrente cumplió con proporcionar parcialmente la documentación solicitada, y que no exhibió el original ni proporcionó copias fotostáticas de los documentos que sustentan las operaciones tales como: recibos de caja, vouchers, cheques, estados de cuenta, contrato y otra documentación relacionada con los saldos iniciales y los movimientos de las cuentas sub-divisionarias antes señaladas.

Que posteriormente, a través del punto 5.3²⁰ del Anexo Nº 01 al Requerimiento Nº (fojas 301 y 302), la Administración reiteró a la recurrente que observó cargados a las Cuentas 14 y 16 con sub-divisionarias: 14101 - Préstamos al Personal, 16101 - Préstamos a terceros soles y 16102 - Préstamos a terceros dólares, que no fueron sustentados de conformidad con lo solicitado en el punto 2 del Requerimiento Nº y su respectivo resultado, por lo que le solicitó que sustente por

¹⁹ Incluye los importes de S/ 5 179,11 y S/ 42 824,00 por préstamos a trabajadores y a terceros, respectivamente, según consta en el Anexo Nº 4 al Resultado del Requerimiento Nº (foja 286).

²⁰ Por error material la Administración hace referencia al punto 3.3, en lugar del punto 5.3 (foja 302).

J A A Y



Tribunal Fiscal

Nº 02565-10-2020

escrito los desembolsos, y exhiba el original y proporcione copias fotostáticas de los documentos que sustentan las operaciones detalladas en el Anexo Nº 04 adjunto al requerimiento, tales como: recibos de caja, vouchers, cheques, estados de cuenta, contratos y otra documentación relacionada, o que presente de ser el caso, declaración rectificatoria de los desembolsos; caso contrario se efectuará el reparo correspondiente a intereses presuntos de acuerdo con el artículo 26 de la Ley del Impuesto a la Renta, asimismo, en el citado Anexo Nº 04 se efectúa el cálculo de los intereses presuntos respecto a las Cuentas 14 y 16, con Sub-divisionarias 14101 y 16101, así como la Cuenta 16 Sub-divisionaria 16102.

Que en respuesta a lo solicitado, mediante escrito del 27 de noviembre de 2006 (fojas 222 a 224), la recurrente manifestó que los préstamos registrados en la Sub-divisionaria 14101 de la Cuenta 14 - Cuentas por Cobrar a Accionistas y Personal, son adelantos de sueldos realizados a los y préstamos de construcción de vivienda de tipo económicos, para los

Que agrega en relación a las Sub-divisionarias 16101 y 16102 de la Cuenta 16 - Cuentas por Cobrar Diversas, que son préstamos a terceros en soles y dólares, respectivamente; así en relación a los préstamos otorgados en soles a sus deudores , por los importes de S/ 65 790,57 y S/ 11 101,94, respectivamente, precisó que llevan contabilidad completa y que pactó no cobrar intereses, por lo que los referidos deudores no han contabilizado al gasto intereses que no están obligados a pagar; por otro lado, en relación a intereses presuntos en moneda extranjera, señaló que se han incluido como préstamos la transferencia realizadas a la cuenta Cargas Diferidas, cuya reclasificación de la cuenta se efectuó en el año 2003, las entregas a rendir cuenta del ejercicio 2001 de la Cuenta 38 - Cargas Diferidas a la Cuenta 16 - Cuentas por Cobrar Diversas; precisando que las entregas a rendir cuenta del año 2001 no son préstamos, por lo que nunca existió ni existe obligación de devolver el dinero, siendo que actualmente figuran como entregas a rendir cuenta dentro del rubro cargas diferidas, por lo que no se presenta en su caso los intereses presuntos considerando lo regulado por el artículo 26 de la Ley del Impuesto a la Renta y artículo 15 de su reglamento.

Que en el punto 5.3 del Anexo Nº 01 al Resultado del Requerimiento Nº (fojas 290 a 292), la Administración dejó constancia de lo manifestado por la recurrente, e indicó lo siguiente: i) en relación a la Cuenta 14 con Sub-divisionaria 14101, por los préstamos a los

que no serán considerados para la determinación de los intereses presuntos al tratarse de préstamos menores a una (1) Unidad Impositiva Tributaria (UIT), por concepto de adelantos de sueldos; ii) en relación a los préstamos otorgados a los

que la recurrente no acreditó documentariamente que dichos préstamos fueron orientados para la construcción de viviendas tipo económico y al superar éstos una Unidad Impositiva Tributaria (UIT), mantuvo la determinación de intereses presuntos; y iii) en referente a la Cuenta 16 - Cuentas por Cobrar Diversas Sub-divisionarias 16101 Préstamos a terceros soles y 16102 Préstamos a terceros dólares, que la recurrente no indicó nada respecto a los préstamos realizados a personas naturales, manifestándose solo por los préstamos a las empresas

en el sentido que dichas empresas llevan contabilidad completa y que al no haber pactado cobrar intereses, ellas tampoco han contabilizado gasto por dicho concepto, por lo que no procede la aplicación de intereses presuntos para este caso.

Que adicionalmente, mencionó que de acuerdo con el artículo 26 de la Ley del Impuesto a la Renta, la recurrente debía sustentar exhibiendo original y proporcionando copia de los libros contables del deudor con la finalidad de ofrecer la prueba que permita verificar que no se generó intereses en el periodo de vigencia del préstamo, por lo que al no haber sustentado documentariamente lo manifestado, mantuvo dichos importes de las Cuentas 16101 y 16102 para la determinación de intereses presuntos. Agregó que en relación a las entregas de dinero a rendir cuenta del ejercicio 2001, que la Sub-divisionaria 384 -



Tribunal Fiscal

Nº 02565-10-2020

Entregas a Rendir Cuenta se utiliza con la finalidad de entregar dinero al personal de la empresa para atender gastos con cargo a justificar en forma documentada, y cuya diferencia deberá ser devuelta, por lo que existe obligación a devolver; precisó que del Libro Mayor del ejercicio 2001, advirtió que la recurrente anotó en la Sub-divisionaria 38401 - Entregas Rendir Cuenta y 38402 - Rendir Cuenta - Sin sustento caja chica, desembolsos por diferentes conceptos al personal de la empresa como a tercero en los períodos de julio a diciembre; siendo que en el ejercicio 2003 transfiere a la Cuenta 16201 los importes de S/ 113 032,70 y S/ 12 864,12 procedentes de las Sub-divisionarias 38401 y 38402; por lo que concluyó que la recurrente efectuó desembolsos en el ejercicio 2001, los cuales fueron mantenidos en las Cuentas 38 y 16 que en su naturaleza constituyen préstamos sin importar en qué cuenta contable fueron registrados, además señaló que existe la obligación de devolver dichos desembolsos, pues la figura que señala la recurrente de que no existe obligación de devolver sería la de una liberalidad, la que no existió por los conceptos que fueron entregados tales como viáticos, adelantos y otros; por lo que mantuvo la determinación de intereses presuntos según detalle contenido en el Anexo Nº 04 al Resultado del Requerimiento Nº (folios 283 a 286).

Que de acuerdo con el artículo 26 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo Nº 054-99-EF, modificado por Decreto Legislativo Nº 945, para los efectos del impuesto se presumía, salvo prueba en contrario constituida por los libros de contabilidad del deudor, que todo préstamo en dinero, cualquiera que sea su denominación, naturaleza o forma o razón, devengaría un interés no inferior a la tasa activa de mercado promedio mensual en moneda nacional (TAMN) que publicase la Superintendencia de Banca y Seguros, y que dicha presunción regiría aun cuando no se hubiera fijado el tipo de interés, se hubiera estipulado que el préstamo no devengaría intereses, o se hubiera convenido en el pago de un interés menor.

Que el citado artículo refiere que las presunciones contenidas en el citado artículo no operarían en los casos de préstamos a personal de la empresa por concepto de adelanto de sueldo que no excedieran de una (1) Unidad Impositiva Tributaria o de treinta (30) Unidades Impositivas Tributarias, cuando se tratase de préstamos destinados a la adquisición o construcción de viviendas de tipo económico; así como los préstamos celebrados entre los trabajadores y sus respectivos empleadores en virtud de convenios colectivos debidamente aprobados por la Autoridad Administrativa de Trabajo, y que tampoco operarán en los casos de préstamos del exterior otorgados por personas no domiciliadas, y en los préstamos de dinero otorgados bajo el sistema de reajuste de capital.

Que por su parte, el artículo 15 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo Nº 122-94-EF, establecía respecto a la presunción de intereses del artículo 26 de la Ley, que se aplicarían las normas siguientes: a) sólo se consideraría préstamo a aquella operación de mutuo en la que mediase entrega de dinero o que implicase pago en dinero por cuenta de terceros, siempre que existiera obligación de devolver; b) la presunción de intereses no sería de aplicación en el caso de préstamos que de acuerdo a disposiciones legales se debían otorgar con tasas de interés inferiores a las señaladas en el artículo de la referencia; c) no se considerarían préstamos a las operaciones tales como pagos por cuenta de terceros efectuados por mandato de la ley, entregas de sumas en calidad de depósito de cualquier tipo, adelantos o pagos anticipados y provisiones de fondos para su aplicación efectiva a un fin; d) tampoco se consideraría préstamo a los retiros en dinero que a cuenta de utilidades y hasta el monto de las que correspondiese al cierre del ejercicio, efectuasen los socios e integrantes de las sociedades y entidades consideradas o no personas jurídicas por el artículo 14 de la Ley; y e) tratándose de préstamos al personal de la empresa, por concepto de adelanto de sueldos o destinados a la adquisición o construcción de vivienda de tipo económico, la presunción de intereses operaría por el monto total del préstamo cuando éste excediera de una (1) Unidad Impositiva Tributaria o de treinta (30) Unidades Impositivas Tributarias, según sea el caso.



Tribunal Fiscal

Nº 02565-10-2020

Que de otro lado, conforme con el artículo 1648 del Código Civil, por el mutuo, el mutuante se obligaba a entregar al mutuatario una determinada cantidad de dinero o de bienes consumibles, a cambio de que se le devolviesen otros de la misma especie, calidad o cantidad.

Que en tal sentido, la presunción de intereses contenida en el artículo 26 de la Ley del Impuesto a la Renta se aplica en el caso de detectarse préstamos (mutuos) en los que exista entrega de dinero con la obligación de devolver, presunción que sólo admite como prueba en contrario, los libros de contabilidad del deudor, de conformidad con el criterio establecido por este Tribunal, entre otras, en las Resoluciones N° 06965-4-2005 y 0791-4-2006.

Que asimismo, de acuerdo con el criterio establecido por este Tribunal en las Resoluciones N° 10569-4-2009, 13688-2-2008 y 02218-5-2003, entre otras, si bien todo préstamo devenga un interés presunto salvo las excepciones previstas en las citadas normas, la realización de la operación del préstamo definida como la entrega de dinero condicionada a su devolución, debe ser demostrada, tanto por la Administración respecto a su existencia como por la recurrente respecto a la inexistencia de la obligación de devolver, a cuyo efecto deben considerarse los supuestos que no son considerados préstamos según el artículo 15 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que por su parte, según el criterio contenido en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 08857-2-2007, al haberse acreditado con la información consignada en los libros contables de la deudora tributaria y en sus afirmaciones durante el procedimiento de fiscalización, que los egresos de caja consignados en las Cuentas 14 y 16 correspondieron a préstamos, resultaba de aplicación la presunción de intereses.

Que de acuerdo a lo expuesto, corresponde emitir pronunciamiento respecto de los préstamos otorgados a los , así como por los préstamos a terceros registrados en las Cuenta 16 con Sub-divisionaria 1601 - Préstamos a terceros en soles y 1602 - Préstamos a terceros en dólares²¹.

Préstamos al personal

Que del Anexo N° 04 al Resultado del Requerimiento N° (fojas 283 a 286), se aprecia que la Administración observó los préstamos registrados en la Cuenta 14 con Sub-divisionaria 14101 - Préstamos al personal, otorgados a

Que ahora bien, de lo expuesto precedentemente las partes no cuestionan la existencia del préstamo otorgado al personal de la empresa, esto es, a los sino en el hecho de que no le corresponde aplicar la presunción de intereses presuntos al estar destinados dichos préstamos a la adquisición o construcción de viviendas de tipo económico.

²¹ Cabe señalar que de acuerdo con lo dispuesto por el Plan Contable General Revisado, aprobado por Resolución CONASEV N° 006-84-EFC/94.10, la Cuenta 14 agrupa las cuentas divisionarias que representan las sumas adeudadas por los accionistas (o socios), directores y el personal, así como las suscripciones pendientes de cancelación.

Respecto a la Cuenta 16, la citada resolución señala que agrupa las cuentas divisionarias que representan acreencias de la empresa por operaciones conexas, distintas a las de venta en razón de la actividad.

Sobre la Cuenta Divisionaria 14.1 - Préstamos al personal debe indicarse que ésta representa los derechos de cobro exigibles al personal de la empresa por los préstamos otorgados y la Cuenta Divisionaria 16.1 - Préstamos a terceros representa los derechos de cobro exigibles a terceros, personas naturales o jurídicas, por los préstamos otorgados que no tienen relación directa con el giro del negocio.

En: Paredes Reategui Carlos y Villacorta Cavero Armando. Plan Contable General Revisado. Tomo I. Pacífico Editores. Edición 2001. Pág. 88 y 100.



Tribunal Fiscal

Nº 02565-10-2020

Que sobre el particular, la recurrente presentó Recibos de Caja Nº _____ a nombre de _____ (foja 163), sin embargo en ellos no se establece que el destino del dinero sería para la adquisición o construcción de vivienda de tipo económico.

Que si bien obran a fojas 168 y 171 unos cuadros donde la recurrente reconoce los préstamos al personal, _____, señalando los importes de los préstamos en dólares y soles, las fechas, el monto devuelto y la fecha, si lo hubiera, y el saldo por cobrar en dólares y en soles, dichos cuadros no acreditan que el destino del dinero sería para la adquisición o construcción de vivienda de tipo económico.

Que en tal sentido, de lo expuesto, se concluye que la recurrente no ha acreditado documentariamente que el dinero otorgado a _____ en calidad de préstamos, fue orientado a la adquisición o construcción de viviendas de tipo económico, por lo que resultaba correcto establecer los intereses presuntos, y dado que el procedimiento para su cálculo se ha efectuado con arreglo a ley, corresponde mantener el reparo y confirmar este extremo de la apelada.

Préstamos a terceros

Que del Anexo Nº 04 al Resultado del Requerimiento Nº _____ (fojas 283 a 286), se aprecia que la Administración observó los préstamos registrados en la Cuenta 16 - Cuentas por Cobrar Diversas de enero a diciembre de 2004, Subdivisionaria 16101 - Préstamos a terceros en soles, otorgados a _____ así como los registrados en la Sub-divisionaria 16102 – Préstamos a terceros dólares, otorgados a _____

Asimismo, en dicha Sub-divisionaria 16102, específicamente en el mes de febrero de 2004, la Administración considera la transferencia del saldo inicial de la Cuenta 16102 a la Cuenta 38402.

Que la recurrente durante el procedimiento de fiscalización y en sus recursos impugnativos no ha cuestionado los préstamos otorgados a las personas descritas en el considerando precedente, más aun si dicha información ha sido extraída de su propia documentación contable y demás documentación proporcionada y de lo señalado por ella misma, centrándose el cuestionamiento en que no procede el cobro de los intereses presuntos para el caso de los préstamos otorgados a _____

Que ahora bien, obran a fojas 166 y 167, unos cuadros donde la recurrente hace mención sobre los préstamos efectuados a _____ señalando los importes de los préstamos en dólares y soles, las fechas, el monto devuelto y la fecha, si lo hubiera, y el saldo por cobrar en dólares y en soles.

Que obra en autos los Recibos de Caja Nº 3424, 3432, 3472, 3492, 3493, 3506, 3509, 3557, 3808, 3834 y 3856, emitidos a nombre de _____ y _____ (fojas 155 a 160) sobre la recepción de dinero en calidad de préstamo, encontrándose debidamente firmado por el personal de la recurrente y de las aludidas empresas.

Que asimismo se advierte a fojas 123, 125, 131, 133, 135, y 149, copia de los folios del Libro Mayor donde se advierte el registro de los préstamos otorgados a las aludidas empresas y que se hace mención en el Anexo Nº 04 al Resultado del Requerimiento Nº _____ (fojas 283 a 286).



Tribunal Fiscal

Nº 02565-10-2020

Que ahora bien, la recurrente no ha acreditado haber efectuado los préstamos a las aludidas empresas sin monto a cobrar por concepto de intereses, tal como sería la contabilidad de las aludidas empresas donde se registren los importes de devolución con cero en importe de intereses.

Que como puede apreciarse, al no haber acreditado la recurrente que los préstamos otorgados a las empresas , no estaban exceptuados de la aplicación de la presunción establecida por el artículo 26 de la Ley del Impuesto a la Renta, y al no haber probado en autos que los otros préstamos otorgados a las demás personas tampoco le resultaba aplicable la indicada presunción, no habiendo expuesto algún argumento sobre el particular, resultaba arreglado a ley que establezca los intereses presuntos, por lo que procede confirmar la resolución apelada en este extremo.

Que por otro lado, tal como se aprecia del procedimiento de fiscalización y de la apelada (fojas 291 y 439), la Administración consideró para la determinación de los intereses presuntos, la transferencia del saldo inicial de la Cuenta 16102 a la Cuenta 38402 Cargas Diferidas - Entregas a rendir cuenta²², debido a que la misma no está debidamente acreditada con documentación sustentatoria.

Que sobre el particular, la recurrente menciona que las "Entregas a rendir cuenta" del ejercicio 2001 fueron reclasificadas a la Cuenta 38 – Cargas Diferidas en el ejercicio 2003, y que por éstas no existía ni existe obligación de devolver, por lo que se encuentran en el rubro Cargas Diferidas.

Que en efecto, de la revisión del Libro Mayor del ejercicio 2001 (fojas 105 a 113), se advierte que la recurrente anotó en la Sub-divisionaria 38401 - Entregas a Rendir Cuenta, y 38402 – Rendir Cuenta, sin sustento caja chica, diversos desembolsos ahí detallados, realizados entre el periodo junio a diciembre de 2001; los que fueron transferidos en el ejercicio 2003 a la Cuenta 16 - Cuentas por cobrar diversas, Sub-divisionaria 16201 (foja 119) por los importes de S/ 113 032,70 y S/ 12 864,10, procedentes de las Sub-divisionarias 38401 y 38402.

Que posteriormente, en el ejercicio 2004 la recurrente reclasificó la anotación efectuada en la Cuenta 16 - Cuentas por cobrar diversas, bajo el concepto de entregas a rendir cuenta por el importe de S/ 125 896,82, a la Cuenta 38 - Cargas Diferidas.

Que tal como se ha expuesto en los considerandos precedentes, si bien todo préstamo devenga un interés presunto salvo las excepciones previstas en dichas normas, la realización de la operación del préstamo definida como la entrega de dinero condicionada a su devolución, debe ser demostrada. Cabe reiterar que este criterio se ha recogido en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 2218-5-2003, entre otras.

Que en el presente caso, ni en los papeles de trabajo de fiscalización, ni el procedimiento de reclamación, se encuentra el sustento que acredita la realización de los presuntos préstamos, máxime si la información utilizada para determinar los intereses presuntos en base al referido artículo 26 de la Ley del Impuesto a la Renta se obtuvo de los cargos a la Cuenta 38, con Sub-divisionarias 38401 y 38402 - Denominadas "entregas a rendir cuenta", en la cual se registra cualquier adelanto de dinero como por ejemplo, aquellos cuyo origen haya sido la adquisición de bienes y servicios, no existiendo evidencia de préstamo alguno respecto de dichas entregas ni que exista obligación de devolverlas.

²² Segundo el Plan Contable General Revisado, aprobado por Resolución Conasev N° 006-84-EFC/94.10, la Cuenta 38 – Cargas Diferidas, agrupa a las cuentas divisionarias que representan, por un lado, las rentas de capital calculadas o pagadas que se devengarán en fecha posterior al cierre del ejercicio; y, por otro lado, los egresos relacionados con servicios futuros que van a ser absorbidos como gastos en el ejercicio o los ejercicios siguientes.



Tribunal Fiscal

Nº 02565-10-2020

Que en consecuencia, se tiene que para efectos de la aplicación de la presunción del artículo 26 de la Ley del Impuesto a la Renta antes citado, en el que se presume un interés, se debe partir de un hecho cierto que en este caso estará constituido por un préstamo otorgado, debidamente acreditado y probado, el que no se ha demostrado en el caso de auto, en tal sentido, se tiene que la Administración no debió considerar la traslación de los importes de la Sub-divisionaria 38401 - Entregas a Rendir Cuenta, y 38402 - Rendir Cuenta, sin sustento caja chica, transferidos a la Cuenta 16 con Sub-divisionaria 16201, en el año 2003, y posteriormente trasladada a la Cuenta 38 como préstamos otorgados objeto de devolución, debiendo revocarse la resolución apelada en este extremo.

Que en virtud de lo expuesto, procede que la Administración reliquide el rubro préstamos a terceros, en atención a que consideró el efecto de la Cuenta 38, teniendo en cuenta lo expuesto en los considerandos precedentes.

Que con relación a la solicitud de suspensión del procedimiento de cobranza coactiva formulada por la recurrente, debe indicarse que no corresponde que tal pretensión sea planteada en la presente vía, sino en el mismo procedimiento de cobranza coactiva que se hubiere iniciado o a través de la queja prevista por el artículo 155 del Código Tributario, de considerarlo conveniente.

Resoluciones de Multa Nº

Que la Resolución de Multa Nº (foja 385), fue girada por la infracción tipificada por el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, vinculada al Impuesto a la Renta del ejercicio 2004.

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, dispone que constituye infracción tributaria 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 según la Tabla I de Infracciones y Sanción, es, aprobada por Decreto Legislativo N° 953²³, la citada infracción se encuentra sancionada con una multa equivalente al cincuenta por ciento (50%) del tributo omitido o 50% del saldo, crédito u otro concepto similar determinado indebidamente, o el quince (15%) de la pérdida indebidamente declarada o el ciento por ciento (100%) del monto obtenido indebidamente, de haber obtenido la devolución.

Que toda vez que la Resolución de Multa Nº (foja 385) se sustenta en los reparos contenidos en la Resolución de Determinación Nº (foja 390), los que han sido analizados y mantenidos en esta instancia con excepción del reparo de intereses presuntos sobre la Cuenta 38, se encuentra acreditado la comisión de la infracción del numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, correspondiendo se reliquide el monto de la sanción, y se revoca la apelada en este extremo.

Que el informe oral solicitado, se llevó a cabo con la sola asistencia del representante de la Administración, según la Constancia del Informe Oral Nº -2020-EF/TF (foja 496).

²³ Publicado en el diario oficial "El Peruano", el 5 de febrero de 2004.



Tribunal Fiscal

Nº 02565-10-2020

Con los vocales Ramírez Mío y Jiménez Suárez, e interviniendo como ponente la vocal Falconí Sinche.

RESUELVE:

REVOCAR la Resolución de Intendencia Nº de 23 de diciembre de 2010, en el extremo referido al reparo por los intereses presuntos con relación a lo registrado en la Cuenta 38 - Cargas Diferidas, y su efecto en la determinación del importe de la sanción por la infracción del numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, debiendo la Administración proceder conforme a lo dispuesto por la presente resolución; y **CONFIRMARLA** en lo demás que contiene.

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


FALCONI SINCHE
VOCAL PRESIDENTE


RAMÍREZ MÍO
VOCAL


JIMÉNEZ SUÁREZ
VOCAL


Regalado Castillo
Secretario Relator (e)
FS/RC/RM/jcs.