



# Tribunal Fiscal

Nº 06468-3-2020

**EXPEDIENTE N°** : 6966-2011  
**INTERESADO** :  
**ASUNTO** : Impuesto a la Renta y Multa  
**PROCEDENCIA** : Lima  
**FECHA** : Lima, 6 de noviembre de 2020

**VISTA** la apelación interpuesta por Contribuyente (RUC) N° , contra la Resolución de Intendencia N° emitida el 28 de enero de 2011 por la Intendencia Lima de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria - SUNAT, que declaró infundada la reclamación formulada contra las Resoluciones de Determinación N° giradas por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2005 y el pago a cuenta del Impuesto a la Renta de abril de 2005; y las Resoluciones de Multa N° emitidas por la infracción tipificada por el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario.

con Registro Único de

## CONSIDERANDO:

Que la recurrente señala que lo dispuesto en el acápite ii) del literal a) del numeral 5) del inciso f) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, en cuanto a que no califican como incobrables las deudas vencidas de un deudor a quien se concede nuevos créditos, excede lo dispuesto en el inciso i) del artículo 37 de la citada ley, debido a que este no estableció que pueda ser desarrollado por vía reglamentaria, y por otro lado, dicho supuesto se refiere a un caso distinto del descrito en la ley, pues depende de un elemento ajeno a la deuda objeto de provisión, que es la concesión de nuevos créditos, y en ese sentido, debe inaplicarse al presente caso. Cita la Resolución N° 01736-5-2006.

Que añade que el supuesto negado que la citada disposición reglamentaria resulte aplicable, la interpretación de la Administración resulta contraria a ley toda vez que no solo incluye la concesión de nuevos créditos sino la realización de cualquier otro tipo de operación que provea una cuenta por cobrar a la empresa, incluyendo la prestación de servicios, por lo que incurre en analogía que se encuentra proscrita por la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario. Añade que en su caso no ha otorgado un financiamiento (préstamo), siendo que únicamente prestó nuevos servicios por los que emitió las facturas correspondientes.

Que por otro lado, sostiene que la anulación de las facturas emitidas a se originó en un error, pues debieron ser emitidas a , que pertenece al mismo grupo económico, por lo que procedió a emitir simultáneamente las Notas de Crédito N° y la Factura N° en el mes de abril de 2005. Invoca la Resolución N° 9513-5-2004 por lo que considera que no era necesario presentar información adicional a la nueva factura; y que si bien los montos en la factura emitida con posterioridad a las originales, ello se debe a que continuó prestando servicios a

Que en cuanto a la Nota de Crédito N° emitida a para anular la factura emitida a dicho cliente, señala que tuvo su origen en la variación del honorario de éxito inicialmente pactado por la mantenía pendiente de pago a favor de aquél, lo que se produjo a raíz de la propuesta planteada por para arribar a un , y se encuentra acreditado en el documento "Ayuda Memoria" de 27 de agosto de 2007, y las manifestaciones de que canceló los servicios de negociación por mantener la administración de su negocio en el inmueble que iba a ser rematado para cancelar la deuda que mantenía en favor de y por tal motivo no existió préstamo a este último.



# Tribunal Fiscal

Nº 06468-3-2020

Que por su parte, la Administración señala que como consecuencia de la fiscalización practicada a la recurrente por el ejercicio 2005, reparó la base imponible del Impuesto a la Renta del citado periodo, entre otros, por concepto de provisión para cuentas de cobranza dudosa y anulación de ventas mediante la emisión de notas de crédito, que no fueron sustentados, así como omisiones al pago a cuenta de abril de 2005, siendo que en ambos casos la recurrente incurrió en la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario.

Que de autos se aprecia que mediante la Carta de Presentación N° \_\_\_\_\_ y el Requerimiento N° \_\_\_\_\_ (folios 925 a 927 y 933), la Administración inició a la recurrente la fiscalización de sus obligaciones tributarias del Impuesto a la Renta del ejercicio 2005, siendo que como resultado emitió la Resolución de Determinación N° \_\_\_\_\_ por el citado tributo y ejercicio, y la Resolución de Determinación N° \_\_\_\_\_ por el pago a cuenta de abril 2015, y las Resoluciones de Multa N° \_\_\_\_\_ por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario (folios 1098 a 1126).

Que conforme se aprecia del Anexo N° 2 de la Resolución de Determinación N° \_\_\_\_\_ (folio 1117), los reparos efectuados son los siguientes: 1) Provisión para cuentas de cobranza dudosa (Cuenta \_\_\_\_\_) por el importe de S/ 260 325,00; 2) Anulación de ventas mediante la emisión de Notas de Crédito (Cuenta \_\_\_\_\_) por la suma de S/ 60 515,00; 3) Gastos de viaje sin sustento (Cuenta \_\_\_\_\_) por el monto de S/ 6 508,00; y 4) Adición en exceso de intereses presuntos (Art. 26 de la Ley del Impuesto a la Renta) por S/ -57 943,00.

Que del escrito de reclamación de la recurrente y los escritos ampliatorios de 17 de enero y 28 de febrero de 2008 (folios 1081 a 1090, 1143, 1144, 1147 y 1148), se aprecia que aquella solo impugnó parcialmente los dos primeros reparos: 1) Provisión para cuentas de cobranza dudosa (Cuenta \_\_\_\_\_) en el extremo de las provisiones de deudas con una antigüedad mayor a 12 meses desde su vencimiento, por S/ 87 912,00; y, 2) Anulación de ventas mediante la emisión de Notas de Crédito (Cuenta \_\_\_\_\_) por S/ 53 757,00, excluyendo el repara por la Nota de Crédito N° \_\_\_\_\_.

Que para tal efecto, la recurrente adjuntó las constancias de pago por la omisión liquidada según los reparos aceptados más intereses moratorios, ascendente a S/ 49 990,00, y el pago de la multa asociada (S/ 12 498,00), solicitando a su vez la aplicación del Régimen de Gradualidad conforme al artículo 179 del Código Tributario, como se aprecia de los Formularios 1662 N° \_\_\_\_\_ de diciembre de 2017 (folios 1138 y 1139), los cuales han sido imputados a la Resolución de Determinación N° \_\_\_\_\_ y la Resolución de Multa N° \_\_\_\_\_, respectivamente, lo cual se verifica de las fichas de valor que obran en autos (folios 1219 y 1221).

Que no obstante ello, de la revisión de la Resolución de Intendencia N° \_\_\_\_\_ (folios 1158 a 1162) se aprecia que la Administración emitió pronunciamiento sobre la totalidad de los reparos por concepto de "Provisión para cuentas de cobranza dudosa (Cuenta \_\_\_\_\_)" y "Anulación de ventas mediante la emisión de Notas de Crédito (Cuenta \_\_\_\_\_)".

Que sobre el particular, cabe señalar que de acuerdo con el artículo 103 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, los actos de la Administración Tributaria serán motivados y constarán en los respectivos instrumentos o documentos.

Que asimismo, conforme al artículo 127 del mencionado código, las resoluciones expresarán los fundamentos de hecho y de derecho que les sirven de base, y decidirán sobre todas las cuestiones planteadas por los interesados y cuantas suscite el expediente.



# Tribunal Fiscal

Nº 06468-3-2020

Que de acuerdo con el artículo 132 del citado código, los deudores tributarios directamente afectados por actos de la Administración Tributaria, podrán interponer reclamación, siendo que conforme con el artículo 136 del mismo código, tratándose de Resoluciones de Determinación y de Multa, para interponer reclamación no es requisito el pago previo de la deuda tributaria por la parte que constituye motivo de la reclamación; pero para que ésta sea aceptada, el reclamante deberá acreditar que ha abonado la parte de la deuda no reclamada actualizada hasta la fecha en que realice el pago.

Que por otro lado, conforme al numeral 2 del artículo 109 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, los actos de la Administración Tributaria son nulos cuando son dictados prescindiendo totalmente del procedimiento legal establecido, o que sean contrarios a la ley o norma con rango inferior.

Que asimismo, señala el último párrafo del citado artículo, modificado por el Decreto Legislativo N° 1263, que los actos de la Administración Tributaria podrán ser declarados nulos de manera total o parcial. La nulidad parcial del acto administrativo no alcanza a las otras partes del acto que resulten independientes a la parte nula, salvo que sea su consecuencia o se encuentren vinculados, ni impide la producción de efectos para los cuales, no obstante, el acto pueda ser idóneo, salvo disposición legal en contrario.

Que adicionalmente, el último párrafo del artículo 150 del anotado código establece que cuando el Tribunal Fiscal constate la existencia de vicios de nulidad, además de la declaración de nulidad debe pronunciarse sobre el fondo del asunto, de contarse con los elementos suficientes para ello, salvaguardando los derechos de los administrados. Cuando no sea posible pronunciarse sobre el fondo del asunto, se dispone la reposición del procedimiento al momento en que se produjo el vicio de nulidad.

Que de lo expuesto se tiene que la Administración, al haber emitido pronunciamiento sobre aspectos no controvertidos por la recurrente en su escrito de reclamación, no ha seguido el procedimiento legal establecido de acuerdo con las normas glosadas, por tanto, corresponde declarar la nulidad de la Resolución de Intendencia N° en el citado extremo, y en tal sentido, no cabe pronunciarse sobre los reparos no impugnados por la recurrente<sup>1</sup>.

## Resolución de Determinación N°

### Provisión para cuentas de cobranza dudosa

Que según se aprecia de los Anexos N° 5.1 y 6 de la Resolución de Determinación N° (folios 109 y 1109 a 1112), la Administración reparó el cargo a resultados efectuado a la Cuenta - Cuentas de cobranza dudosa, correspondientes a sus

al haber determinado que tales deudas fueron objeto de renovación (nuevos créditos), según se muestra en el Anexo N° 6, toda vez que con posterioridad a la emisión de las facturas en mención, la recurrente otorgó nuevos créditos a los mismos clientes.

<sup>1</sup> La recurrente a través de su recurso de reclamación aceptó parcialmente los reparos por i) Provisión para cuentas de cobranza dudosa (Cuenta ) en el extremo de las deudas con antigüedad menor a 12 meses por S/ 172 414,00, y (ii) Anulación de ventas mediante la emisión de Notas de Crédito (Cuenta ) específicamente respecto de la Nota de Crédito N° , por S/ 6 758,00.



# Tribunal Fiscal

Nº 06468-3-2020

Que de acuerdo con el Punto 1 del Anexo N° 01 al Requerimiento N° (folios 919), la Administración solicitó a la recurrente para que presentara documentación sustentatoria que acredite las provisiones de cobranza dudosa cargadas a la Cuenta Cuentas de cobranza dudosa correspondientes a las facturas detalladas en el Anexo N° 2 adjunto al citado requerimiento (folio 917).

Que en respuesta al citado requerimiento, la recurrente presentó el escrito de 20 de agosto de 2007 (folios 881 y 882), en el cual señaló que adjuntaba el detalle de las facturas provisionadas en el ejercicio 2005; entre otra documentación por los sustentos por las gestiones de cobro realizadas.

Que en el Punto 1 del Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° (folios 904 y 905), la Administración dio cuenta del citado escrito, así como de la documentación presentada, señalando al respecto que la recurrente presentó propuestas y cartas de compromiso aceptadas por sus y respecto del no presentó documentación.

Que agregó que del análisis de la provisión para cuentas de cobranza dudosa respecto de los citados clientes, correspondientes a cuentas por cobrar del año 2004, determinó que dichas deudas fueron objeto de renovación (nuevos créditos), según se detalla en el Anexo N° 2 adjunto al referido resultado (folio 897), toda vez que con posterioridad a la emisión de las facturas en mención, la recurrente otorgó nuevos créditos a los citados clientes.

Que así también, indicó que de la lectura de las propuestas y cartas de compromiso de prestación de servicios legales y tributarios aceptadas por sus corresponden a servicios de asesoría por según se detalla en las cláusulas correspondientes a con lo cual se determina que los servicios prestados corresponden a servicios individuales y específicos desarrollados en base a las consultas que realizan los clientes y por los cuales deberá facturar dichos servicios al concluir con las consultas formuladas; de manera que cada factura corresponde a un nuevo servicio de asesoría, por los cuales la recurrente emite una nueva factura, y en consecuencia, nuevas acreencias o nuevos créditos.

Que sobre la base de lo expuesto, la Administración reparó la provisión de cobranza dudosa asociada a los por tratarse de deuda renovada conforme al detalle contenido en el Anexo N° 2 adjunto al citado resultado.

Que con posterioridad, mediante escrito presentado con Expediente N° de 17 de setiembre de 2007 (folios 885 y 886), la recurrente señaló respecto del reparo materia de análisis, que la interpretación de la Administración resulta errónea dado que excede lo dispuesto por el inciso i) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, que establece que no se reconoce el carácter de deuda incobrable a aquellas que hayan sido objeto de renovación o prórroga expresa, siendo que el entendimiento correcto de lo dispuesto en el segundo supuesto establecido en el numeral 5.a) del inciso f) del artículo 21 del reglamento de la citada ley, con relación a las facilidades otorgadas a la nueva deuda, hace que se entienda que la antigua deuda también ha sido objeto de dichas facilidades, y por eso la norma utiliza las palabras que implican un acto voluntario del acreedor en darle facilidades a su deudor, situación que no ha sucedido en su caso.

Que asimismo, indicó que conforme al criterio de la Administración, cuando la ley se refiere al término se debe entender a cualquier caso en que existe el derecho de exigir el cumplimiento de cualquier tipo de prestación, lo cual es equivocado, pues olvida que la norma también ha utilizado la palabra "concede" que le da el sentido de facilidades de pago; que la recurrente no ha otorgado como pretende incorrectamente afirmar la Administración, siendo que lo que ha efectuado es la



# Tribunal Fiscal

Nº 06468-3-2020

prestación de sus servicios, motivo por el cual ha procedido a la emisión de las facturas correspondientes; y que el nacimiento de una deuda y el otorgamiento de facilidades para su cancelación constituyen dos supuestos diferentes, siendo que la prestación de sus servicios no puede ser confundido con el otorgamiento de un financiamiento.

Que en el Anexo N° 5.1 de la Resolución de Determinación N° (folio 1111), la Administración dio cuenta del escrito presentado por la recurrente con posterioridad al Resultado del Requerimiento N° y mantiene el reparo en los términos establecidos en el mencionado resultado.

Que sobre el particular, según el inciso i) del artículo 37 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF, para establecer la renta neta de tercera categoría, se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por ley, tal como los castigos por deudas incobrables y las provisiones equitativas por el mismo concepto, siempre que se determinen las cuentas a las que corresponden; asimismo, no se reconoce el carácter de deuda incobrable a: (i) Las deudas contraídas entre sí por partes vinculadas; (ii) Las deudas afianzadas por empresas del sistema financiero y bancario, garantizadas mediante derechos reales de garantía, depósitos dinerarios o compra venta con reserva de propiedad; y (iii) Las deudas que hayan sido objeto de renovación o prórroga expresa.

Que el inciso f) del artículo 21 del Reglamento de la referida Ley, aprobado por Decreto Supremo N° 122-94-EF, modificado por el Decreto Supremo N° 134-2004-EF, establece que a fin de efectuar la provisión para cuentas de cobranza dudosa a que se refiere el inciso i) del artículo 37 de la Ley, se requiere tener en cuenta, entre otros: 1) El carácter de deuda incobrable o no deberá verificarse en el momento en que se efectúa la provisión contable; 2) Para efectuar la provisión por deudas incobrables se requiere: a) Que la deuda se encuentre vencida y se demuestre la existencia de dificultades financieras del deudor que hagan previsible el riesgo de incobrabilidad, mediante análisis periódicos de los créditos concedidos o por otros medios, o se demuestre la morosidad del deudor mediante la documentación que evidencie las gestiones de cobro luego del vencimiento de la deuda, o el protesto de documentos, o el inicio de procedimientos judiciales de cobranza, o que hayan transcurrido más de 12 meses desde la fecha de vencimiento de la obligación sin que esta haya sido satisfecha; y b) Que la provisión al cierre de cada ejercicio figure en el Libro de Inventarios y Balances en forma discriminada. La provisión, en cuanto se refiere al monto, se considerará equitativa si guarda relación con la parte o el total si fuere el caso, que con arreglo al literal a) de este numeral se estime de cobranza dudosa; y 5) Para efectos del acápite (iii) del inciso i) del artículo 37: a) Se considera deudas objeto de renovación: i) Sobre las que se produce una reprogramación, refinanciación o reestructuración de la deuda o se otorgue cualquier otra facilidad de pago; y ii) Aquellas deudas vencidas de un deudor a quien el mismo acreedor concede nuevos créditos; y b) Cumplido el plazo de vencimiento de las deudas renovadas o prorrogadas, la provisión de estas se podrá deducir en tanto califiquen como incobrables.

Que de lo expuesto se aprecia que la provisión por deudas incobrables constituye una de las provisiones cuya deducción para la determinación de la renta imponible del Impuesto a la Renta de tercera categoría está permitida por el inciso i) del artículo 37 de la ley que regula dicho tributo, norma que, a su vez, ha establecido que no tienen el carácter de incobrable las deudas que hayan sido objeto de renovación o prórroga expresa, siendo que al respecto el acápite ii) del literal a) del numeral 5) del inciso f) del artículo 21 del reglamento de la misma ley, ha dispuesto que se entiende por deudas objeto de renovación, entre otras, aquellas deudas vencidas de un deudor a quien el mismo acreedor concede nuevos créditos.

Que según lo dispuesto por el numeral 8 del artículo 118 de la Constitución Política del Perú de 1993, corresponde al Presidente de la República ejercer la potestad de reglamentar las leyes sin transgredirlas ni desnaturalizarlas; y, dentro de tales límites, dictar decretos y resoluciones.

Z P

/



# Tribunal Fiscal

Nº 06468-3-2020

Que el fundamento 19 de la sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el Expediente N° 1907-2003-AA/TC ha destacado la integración y coherencia normativa de la que deben participar la ley y el reglamento, señalando que: *"La fuerza normativa de la que está investida la Administración se manifiesta por autonomía en el ejercicio de su potestad reglamentaria. El reglamento es la norma que, subordinada directamente a las leyes e indirectamente a la Constitución, puede, de un lado, desarrollar la ley, sin transgredirla ni desnaturalizarla, y, de otro, hacer operativo el servicio que la Administración brinda a la comunidad. Los primeros son los llamados reglamentos secundum legem, de ejecución o reglamentos ejecutivos de las leyes, los cuales están llamados a complementar y desarrollar la ley que los justifica y a la que se deben (...)"*.

Que en el supuesto analizado se observa que la Ley del Impuesto a la Renta ha establecido que no se reconoce el carácter de incobrable a las deudas que hayan sido objeto de renovación o prórroga expresa, mas no contiene ninguna disposición referida a lo que debe entenderse por deudas objeto de renovación.

Que al respecto, cabe señalar que el fundamento de la deducción de la provisión para cuentas de cobranza dudosa es el riesgo de incobrabilidad que supone la existencia de alguna circunstancia que revele la probabilidad de que la deuda no podrá ser cobrada total o parcialmente, de manera que la renovación de la deuda a que alude la Ley del Impuesto a la Renta como uno de los supuestos por los que se considera que no existe riesgo de incobrabilidad, conlleva a que se verifique la existencia de un acto por el cual el acreedor ha renovado su confianza en que el deudor cumplirá con el pago de su deuda<sup>2</sup>.

Que en ese sentido, se observa que el Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta ha delimitado lo que debe entenderse por deudas objeto de renovación, comprendiendo, por un lado, aquellas sobre las que se produce una reprogramación, refinanciación o reestructuración o se otorgue cualquier otra facilidad de pago, y de otro lado, aquellas deudas vencidas de un deudor a quien el mismo acreedor concede nuevos créditos, siendo que ambas situaciones ponen de manifiesto actos con los cuales el acreedor ha renovado su confianza en el deudor para el pago de la deuda.

Que de lo expuesto se concluye que la disposición contenida en el acápite ii) del literal a) del numeral 5) del inciso f) del artículo 21 del aludido reglamento, se trata de una reglamentación ejecutiva que delimita el concepto de deudas objeto de renovación previsto en el inciso i) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, desarrollando dicho concepto sin transgredirlo ni desnaturalizarlo<sup>3</sup>; por lo que el argumento de la recurrente en el sentido que se configuraría un exceso reglamentario, no resulta atendible.

Que conforme consta en el Anexo N° 2 del Resultado del Requerimiento N° (folio 917), la Administración reparó el gasto registrado en la Cuenta "Cuentas de cobranza dudosa" por el importe de S/ 87 912,00, al tratarse de deudas vencidas de deudores a quienes el mismo acreedor concedió nuevos créditos, conforme al siguiente detalle:

<sup>2</sup> De acuerdo con la Exposición de Motivos del Decreto Supremo N° 134-2004-EF, "dentro del concepto de renovación se incluye a las deudas vencidas de un deudor a quien el mismo acreedor concede nuevos créditos, debido a que se considera que la deuda vencida pierde su carácter de incobrable si el acreedor renueva su confianza en el deudor otorgándole nuevos créditos".

<sup>3</sup> Al respecto, véase la Resolución del Tribunal Fiscal N° 03036-1-2019.



# Tribunal Fiscal

Nº 06468-3-2020

| Fecha de provisión           | Fecha de emisión | Total (S) |
|------------------------------|------------------|-----------|
| 12/2005                      | 19/09/2004       | 48 966,12 |
| 12/2005                      | 25/11/2004       | 3 672,46  |
| 12/2005                      | 04/06/2004       | 816,10    |
| 12/2005                      | 20/07/2004       | 1 224,15  |
| 12/2005                      | 05/08/2004       | 1 224,15  |
| 12/2005                      | 10/09/2004       | 1 468,98  |
| 12/2005                      | 11/10/2004       | 2 285,09  |
| 12/2005                      | 11/10/2004       | 27 432,00 |
| 12/2005                      | 25/11/2004       | 822,96    |
| Provisión de cobranza dudosa |                  | 87 912,01 |

Que de la revisión del Registro de Ventas de los períodos enero, febrero, marzo, junio, julio y agosto de 2005, contenido en el CD proporcionado por la recurrente (folio 705), se advierte que se emitieron facturas a los mismos clientes por el ejercicio 2005, tal como indicó la Administración en el citado Anexo N° 2 del Resultado del Requerimiento Nº , según se muestra a continuación:

| Fecha      |  | Importe de venta (S) |
|------------|--|----------------------|
| 07/01/2005 |  | 816,10               |
| 10/02/2005 |  | 2 040,26             |
| 02/03/2005 |  | 2 244,28             |
| 24/06/2005 |  | 2 448,31             |
| 15/07/2005 |  | 4 080,51             |
| 22/07/2005 |  | 489,66               |
| 11/08/2005 |  | 1 632,20             |
|            |  |                      |
| 07/01/2005 |  | 2 856,36             |
| 10/02/2005 |  | 489,66               |
| 04/03/2005 |  | 2 448,31             |
| 24/06/2005 |  | 489,66               |
| 30/06/2005 |  | 2 448,31             |
| 22/07/2005 |  | 734,49               |
|            |  |                      |
| 31/01/2005 |  | 48 006,00            |
|            |  |                      |
| 21/01/2005 |  | 2 228,85             |

2 P / 7 KJ



# Tribunal Fiscal

Nº 06468-3-2020

Que en el presente caso la recurrente alega que la emisión de las facturas a sus clientes durante el ejercicio 2005, posteriores a la emisión de las facturas provisionadas como deuda de cobranza dudosa, se debió a la ejecución de sus servicios y no al otorgamiento de nuevos créditos, cuestionando que se considere como crédito a cualquier cuenta por cobrar.

Que obran en autos (folios 867 a 874) las propuestas de servicios de asesoría tributaria, cursadas a los (02/01/2004), (02/01/2004) y (19/10/2000), de cuyas cláusulas se observa que la recurrente se obligó de manera indefinida a prestar a las citadas empresas servicios profesionales consistentes en la atención de las consultas legales y tributarias que le fueran formuladas, estableciéndose para dicho efecto la respectiva tarifa horaria aplicable, de manera que la retribución del servicio a prestarse se determinaría en función al tiempo empleado por el personal de la recurrente.

Que en términos generales, se advierte que las propuestas de servicios están referidas a los contratos que revisten las características de un contrato de ejecución periódica, en el cual existen varias prestaciones (por regla general, de hacer) que se efectúan de manera intermitente, a pedido de una de las partes<sup>4</sup>, es decir, en intervalos desiguales, según la frecuencia con la que los clientes formulen sus consultas; siendo que la contraprestación se liquidaba con cada nueva prestación realizada por parte de la recurrente.

Que siendo así, se observa que acorde con la naturaleza de los contratos de ejecución periódica, con cada nueva prestación efectuada en respuesta al requerimiento de sus clientes, y la consiguiente facturación de las citadas prestaciones al crédito, se concluye que la recurrente realizó actos que suponen el otorgamiento de la confianza a los citados deudores.

Que habida cuenta que según lo verificado en autos, la recurrente durante el ejercicio 2005 siguió prestando servicios a los aludidos clientes, otorgándoles nuevos créditos, pese a existir deudas vencidas correspondientes a las facturas que han sido objeto de provisión como incobrables, se tiene que éstas no podían calificar como tales en el ejercicio fiscalizado, conforme con lo establecido en el inciso i) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta y el literal a) del numeral 5 del inciso f) del artículo 21 del reglamento de la citada ley.

Que en cuanto a los memorandos proporcionados por la recurrente para acreditar las gestiones de cobro de los deudas provisionadas como incobrables (folios 797 a 805), cabe indicar que el presente reparo no se sustenta en la condición de incobrabilidad de las deudas provisionadas en diciembre de 2005, por lo que carece de pertinencia su análisis en el presente caso.

Que por lo expuesto se tiene que el reparo establecido por la Administración se encuentra arreglado a ley por lo que procede mantenerlo.

## **Anulación de ventas mediante la emisión de Notas de Crédito**

Que de acuerdo con los Anexos N° 5.1 y 6 de la Resolución de Determinación N° (folios 1103 a 1109 y 1099), la Administración reparó el cargo a resultados efectuado a la Cuenta por anulación de ventas a través de la emisión de notas de crédito a sus

<sup>4</sup> MESSINEO, Francesco. *Doctrina General del Contrato*. Buenos Aires: Ediciones Jurídicas Europa-América. 1952, páginas 429 y 430.



# Tribunal Fiscal

Nº 06468-3-2020

Que en el Punto 2 del Anexo N° 1 al Requerimiento Nº \_\_\_\_\_ (folio 919), la Administración solicitó a la recurrente para que informara por escrito los motivos por los cuales se anularon las facturas detalladas en el Anexo N° 3 adjunto al requerimiento (folio 916), mediante la emisión de notas de crédito, así como la documentación comercial que acrediten los motivos por los cuales se anularon dichas operaciones. Asimismo, le solicitó presentar copias de las facturas y notas de crédito detalladas en el citado anexo, y de ser el caso, copias de las facturas que acredite la

Que en respuesta al citado requerimiento, la recurrente presentó escrito de 20 de agosto de 2007 (folio 881), en el cual señaló que adjuntaba un cuadro en el que consigna el motivo de la emisión de la nota de crédito, así como el detalle de la nueva factura emitida, y copias de las notas de créditos y facturas emitidas por re - facturación, entre otros; y que en su mayoría, la anulación se originó al consignar erróneamente el nombre del cliente, y otros.

Que en el Punto 2 del Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° \_\_\_\_\_ (folios 901 a 903), la Administración dio cuenta del citado escrito, así como de la documentación presentada, señalando al respecto que la recurrente no sustentó las notas de crédito emitidas a sus \_\_\_\_\_, de acuerdo con el detalle contenido en el Anexo 03 al citado resultado (folio 896).

Que así indicó que respecto de las anulaciones de las Facturas N° \_\_\_\_\_ emitidas a mediante las Notas de Crédito N° \_\_\_\_\_ respectivamente, la recurrente manifiesta que la anulación se debió a que se refacturó por un importe mayor a \_\_\_\_\_ dado que por un error operativo del sistema de cargo de horas se consignó por error el \_\_\_\_\_, en lugar de \_\_\_\_\_ en sin embargo, no presentó documentación alguna que acredite su dicho.

Que en cuanto a la Nota de Crédito N° \_\_\_\_\_ emitida a \_\_\_\_\_ señaló que la recurrente manifiesta en su ayuda memoria de 27 de agosto de 2007, que a mediados del mes de noviembre del 2002, el \_\_\_\_\_ solicitó a la recurrente efectuar una evaluación y análisis de la acreencia que mantenía con su \_\_\_\_\_ conjuntamente con una propuesta de \_\_\_\_\_ los cuales ascendieron a US\$ 4 500,00 pagaderos al momento de hacerse de cargo del proceso, más el 5% del monto que se logre recuperar, los cuales fueron comunicados al \_\_\_\_\_ mediante el informe de 13 de noviembre de 2002, y aceptados por el mismo, procediendo a emitir la factura por el honorario fijo y la Factura N° \_\_\_\_\_ de 24 de febrero de 2005 por el honorario de éxito (US\$ 20 000,00 = 5% \* US\$ 400 000,00).

Que agregó que la recurrente también indicó que concertó una reunión en la que participaron el \_\_\_\_\_, en la cual se le encargó los servicios de \_\_\_\_\_ que se estaba llevando a cabo hasta que se concluyera con una solución final y que \_\_\_\_\_ asumiría los \_\_\_\_\_, los mismos que se fijaron en US\$ 10 000,00; sin embargo, observó que la recurrente no cumplió con presentar la documentación comercial y contractual que acredite la transmisión de las obligaciones del \_\_\_\_\_ y que esta haya aceptado la transmisión de obligaciones, o en su defecto que se haya efectuado una cesión de posición contractual entre estos últimos.

Que indicó que adicionalmente la recurrente sostuvo que consideró conveniente \_\_\_\_\_ variando su expectativa de honorario de éxito, razón por la cual emitió el 22 de abril de 2005 la Nota de Crédito N° \_\_\_\_\_ con la que se anuló la Factura N° \_\_\_\_\_ y que al concluir la \_\_\_\_\_, con fecha 17 de mayo de 2005 cumplió con emitir la Factura N° \_\_\_\_\_ por la suma de US\$ 10 000,00 a nombre de \_\_\_\_\_ sin embargo, al no haberse acreditado la transmisión de obligaciones anotada, y que la



# Tribunal Fiscal

Nº 06468-3-2020

operación no se haya realizado total o parcialmente, o el servicio se haya modificado posteriormente a la emisión de la factura, entre otros, observó la citada nota de crédito, descontando el pago efectuado por , y en consecuencia, reparó la diferencia por un importe de US\$ 10 000,00.

Que mediante Expediente N° de 17 de setiembre de 2007 (folios 883 y 884), la recurrente reiteró los argumentos esgrimidos respecto de los citados reparos. Asimismo, agregó que en el inmueble que iba a ser objeto de remate para la cancelación de la mantenía a favor de , por lo que, tenía un interés directo sobre el resultado de la negociación que se llevaba a cabo, lo que justifica su intervención en el siendo que esto y la demás información comunicada se corrobora con los escritos adjuntos de

Que conforme al Anexo N° 5.1 de la Resolución de Determinación N° (folio 1103), la Administración dio cuenta del expediente presentado por la recurrente, e indicó al respecto que el citado expediente cuenta de cinco folios en los cuales no obraba adjunto ningún escrito adjunto y que mediante cruce de información realizado a través de la Orden de Fiscalización N° y Requerimiento N° se requirió a presentar documentación correspondiente a los servicios prestados por la recurrente por el , siendo que este manifestó que los honorarios se pactaron en US\$ 4 500,00 más el 5% del monto que se logre recuperar, y que luego de una etapa de negociación con la parte demandada, se acordó un honorario de US\$ 10 000,00 a ser cancelados por sin embargo, no presentó documentación alguna que acredite lo manifestado.

Que de acuerdo con el artículo 20 de la Ley del Impuesto a la Renta, la renta bruta está constituida por el conjunto de ingresos afectos al impuesto que se obtenga en el ejercicio gravable y el ingreso neto total resultante de la enajenación de bienes se establecerá deduciendo del ingreso bruto las devoluciones, bonificaciones, descuentos y conceptos similares que respondan a las costumbres de la plaza.

Que el numeral 1 del artículo 10 del Reglamento de Comprobantes de Pago, aprobado por Resolución de Superintendencia N° 007-99/SUNAT, establece que las notas de crédito se emiten por concepto de anulaciones, descuentos, bonificaciones, devoluciones y otros, y deben contener los mismos requisitos y características de los comprobantes de pago en relaciones a los cuales se emitan, siendo que solo pueden emitirse al mismo adquirente o usuario para modificar comprobantes de pago otorgados con anterioridad; y en el caso de descuentos o bonificaciones solo podrán modificar comprobantes de pago que den derecho a crédito fiscal o crédito deducible, o sustenten gasto o costo para efecto tributario.

Que este Tribunal ha señalado en las Resoluciones N° 04211-1-2007 y 03010-4-2012, entre otras, que la emisión de notas de crédito y la consiguiente anulación total o parcial del comprobante de pago previamente emitido, opera por descuentos o bonificaciones obtenidos posteriores a su emisión, por devolución de bienes o de la retribución del servicio no realizado, por haberse consignado en exceso el impuesto bruto, o por haberse omitido consignar separadamente este último en el comprobante, supuestos estos últimos que dan contenido a la opción "otros" del Reglamento de Comprobantes de Pago.

Z P K



# Tribunal Fiscal

Nº 06468-3-2020

Que de acuerdo con lo alegado por la recurrente, las Facturas Nº , emitidas a , y anuladas mediante Notas de Crédito Nº respectivamente, fueron refacturadas mediante la emisión de la Factura Nº , de acuerdo con el siguiente cuadro, debido a que no tenía relación comercial con la primera empresa, siendo que la emisión de las facturas anuladas se debió a un error.

| Facturas anuladas |                     |  | Notas de Crédito |            |                     | Refacturación |            |                     |
|-------------------|---------------------|--|------------------|------------|---------------------|---------------|------------|---------------------|
| Fecha             | Valor de venta US\$ |  |                  | Fecha      | Valor de venta US\$ |               | Fecha      | Valor de venta US\$ |
| 27/09/2004        | 1 500,00            |  |                  | 21/04/2005 | (1 500,00)          |               |            |                     |
| 11/10/2004        | 1 500,00            |  |                  | 21/04/2005 | (1 500,00)          |               | 21/04/2005 | 8 500,00            |
| 31/03/2005        | 3 500,00            |  |                  | 21/04/2005 | (3 500,00)          |               |            |                     |

Que al respecto de la verificación de autos se aprecia que, para sustentar el citado error y la refacturación alegada, la recurrente solo presentó un cuadro resumen y copia de los citados comprobantes de pago (folios 807 a 814).

Que sin embargo, cabe señalar que de la revisión de la descripción de los citados comprobantes, la misma que ha sido redactada de manera general, no se puede apreciar que los servicios facturados a correspondieran a los mismos servicios facturados a mediante la emisión de la Factura Nº , siendo además que la recurrente no presentó el detalle adjunto a los citados comprobantes, a efectos de verificar la coincidencia, el escrito o carta comunicando los citados errores u otra documentación que diera cuenta de ello, ni tampoco se dejó constancia en las Notas de Crédito Nº que la anulación hubiera tenido su causa en el motivo alegado por la recurrente.

Que por el contrario, se advierte que el importe facturado a difiere del originalmente facturado a no habiendo probado la recurrente su alegato respecto a que la diferencia se debía a un facturado conjuntamente con la refacturación, siendo que como se ha indicado, tampoco proporcionó el detalle de los conceptos supuestamente refacturados; por lo que no resulta aplicable la jurisprudencia invocada.

Que debe señalarse que el solo hecho de que la Factura Nº se hubiere emitido el mismo día en que se emitieron las Notas de Crédito Nº , no constituye mérito suficiente para sustentar la emisión de las notas de crédito observadas y en tal sentido, el reparo en este extremo se encuentra arreglado a ley.

Z R

/



# Tribunal Fiscal

Nº 06468-3-2020

Que de acuerdo con lo alegado por la recurrente, el motivo de la emisión de la Nota de Crédito N° (folio 860) se sustenta en el acuerdo entre y el mediante el cual se convino que los inicialmente facturados a través de la Factura N° de la recurrente por el 000,00, serían ajustados a la suma de US\$ 10 000,00 y asumidos por (folio 861) por US\$ 20 por la cual, se anuló esta última con la nota de crédito observada, y se emitió la Factura N° .., razón (folio 858) a favor de por US\$ 10 000,00, conforme al siguiente detalle:

| Factura anulada |                     |  | Notas de Crédito |                     |  | Refacturación |                     |  |
|-----------------|---------------------|--|------------------|---------------------|--|---------------|---------------------|--|
| Fecha           | Valor de venta US\$ |  | Fecha            | Valor de venta US\$ |  | Fecha         | Valor de venta US\$ |  |
| 24/02/2005      | 20 000,00           |  | 22/04/2005       | (20 000,00)         |  | 21/04/2005    | 10 000,00           |  |

Que para sustentar la citada nota de crédito, la recurrente presentó el de 13 de noviembre de 2002 (folios 841 a 845), en el cual se aprecia que la recurrente realizó el recuento de los actuados en el

precisando que este se encontraba archivado provisionalmente debido a la inactividad procesal, no obstante que podría y llevar adelante el y que los honorarios por el se compondrían de la siguiente manera: i) US\$ 4 500,00 al momento de hacerse y el 5% de las sumas que se recuperen, pagaderos cuando la recuperación se haga efectiva, sea mediante pago directo, remate, adjudicación o cualquier otra forma de conclusión del proceso favorable a la demandante.

Que asimismo, presentó el documento luego de iniciada la fiscalización (folios 861 y 862), suscrito por en el cual se da cuenta del citado informe, y asimismo, de la aceptación de la propuesta de servicios por parte de motivo por el cual se realizó el apersonamiento al , mediante escrito de 15 de abril de 2003, y facturando por ello la suma de US\$ 4 500,00 conforme con la propuesta remitida.

Que así también, indicó que encontrándose el proceso judicial antes citado con fecha para que se efectúe el comunicó a la recurrente toda vez que había recibido una propuesta de solución por parte de la quién ya le habría pagado la suma de US\$ 400 000,00, siendo que por dicha razón, se emitió la Factura N° correspondiente al honorario de éxito equivalente al 5% de la suma indicada.



# Tribunal Fiscal

Nº 06468-3-2020

Que adicionalmente señaló que debido a las indicaciones de se concertó una reunión inicial en la que participaron este último, y el en esta última por tener interés directo sobre el bien materia de que funcionaba en el citado acordándose en dicha reunión que la recurrente prestaría los servicios de asesoría legal en la negociación que se llevaba a cabo hasta concluir con una solución final, y que asumiría los honorarios de todo el proceso, fijándolos en US\$ 10 000,00.

Que finalmente, indicó que la recurrente consideró conveniente variando su expectativa de honorario de éxito, razón por la que el 22 de abril de 2005 emitió la Nota de Crédito N° con fecha 25 de abril de 2005, con la que se anuló la Factura N° y que al concluir la asesoría legal en la negociación, el 17 de mayo de 2005 emitió la Factura N° por la suma de US\$ 10 000,00 a nombre de quién canceló dicha factura.

Que como sustento de lo indicado en el citado documento, la recurrente presentó, entre otros, la orden de facturación y la Factura N° por el importe de US\$ 4 500,00 más Impuesto General a las Ventas, correspondiente al honorario inicial acordado en el , así como el escrito de (folios 820, 821, 846 y 847); la orden de facturación y la Factura N° (folios 848 y 850) emitida por el honorario de éxito correspondiente al 20% del monto recuperado por el , según lo informado por la misma recurrente en el documento , y en aplicación del acuerdo contractual contenido en el documento lo cual no es discutido por la Administración, ni la recurrente; y finalmente, la carta de 24 febrero de 2005 (folio 849) que adjunta la Factura N° recibida por el cliente el día siguiente, según como se aprecia del mismo documento.

Que de acuerdo con ello y lo señalado por la misma recurrente en la documentación proporcionada, se tiene que la Factura N° se emitió como consecuencia del cumplimiento de las condiciones para la generación del honorario de éxito, esto es, que el objeto de por cualquier medio, con lo cual, se entiende que la prestación había sido realizada, y por tanto, de acuerdo con los citados pronunciamientos jurisprudenciales, no resultaba posible anularla.

Que es del caso señalar que de la revisión de autos no se aprecia que la recurrente hubiere presentado documentación adicional a su dicho respecto del acuerdo llevado a cabo con mediante el cual, según alega, se acordó la modificación de su honorarios, ni tampoco alguna adenda o acuerdo complementario respecto del , siendo que mediante Orden de Fiscalización N° y Requerimiento N° la Administración realizó cruce de información con el cliente de la recurrente, sin embargo, éste tampoco presentó documentación que acreditará el citado acuerdo; y que por otro lado, en atención al artículo 125 del Código Tributario<sup>5</sup>, no resulta admisible la valoración de la declaración de parte contenida en la . con fecha posterior al procedimiento de fiscalización.

Que en tal sentido, se tiene que la recurrente no cumplió con sustentar los motivos que originaron la emisión de la Nota de Crédito N° y que por el contrario, dado que la prestación del servicio de resultado (cobranza de la deuda) se realizó, conforme a lo señalado por la recurrente y la documentación proporcionada por ésta, no correspondía que fuera anulada mediante la emisión de una nota de crédito, pues solo es posible anular comprobantes de pagos por servicios que no se hubieren prestado; por lo que el reparo se encuentra arreglado a ley y procede mantenerlo.

<sup>5</sup> De acuerdo con el primer párrafo del citado artículo, los únicos medios probatorios que pueden actuarse en la vía administrativa son los documentos, la pericia y la inspección del órgano encargado de resolver, los cuales serán valorados por dicho órgano, conjuntamente con las manifestaciones obtenidas por la Administración Tributaria.



# Tribunal Fiscal

Nº 06468-3-2020

Que teniendo en cuenta que los reparos analizados han sido mantenidos, procede confirmar la resolución apelada en tales extremos.

## Resolución de Determinación N°

Que de acuerdo con los Anexos de la Resolución de Determinación N° (folios 1029 a 1038), la Administración determinó reparos a la base de cálculo del pago a cuenta del Impuesto a la Renta de Tercera Categoría correspondiente a abril de 2005, por concepto de anulación de ventas por las Notas de Crédito N° emitidas a y la Nota de Crédito N° , emitida a los cuales han sido mantenidos en esta instancia de acuerdo con el análisis precedente, por lo que procede emitir igual pronunciamiento al respecto, y en consecuencia, confirmar la resolución apelada en este extremo.

## Resoluciones de Multa N°

Que las Resoluciones de Multa N° , fueron giradas por la infracción establecida en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario (folios 1121, 1122, 1124 y 1125), y se sustentan en la determinación contenida en las Resoluciones de Determinación N° y giradas por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2005 y el pago a cuenta del Impuesto a la Renta de abril de 2005, respectivamente.

Que de conformidad con 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, constitúa 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; la cual se sanciona, entre otros, con una multa equivalente al 15% de la pérdida indebidamente declarada, conforme con la Tabla I de infracciones y Sanciones del aludido código, aprobada por dicho decreto legislativo.

Que toda vez que en esta instancia se han mantenido las Resoluciones de Determinación N° . procede emitir similar pronunciamiento respecto de las sanciones y, en consecuencia, confirmar la resolución apelada en tal extremo.

Que la diligencia de informe oral se realizó el 7 de octubre de 2020 con la participación de ambas partes conforme consta en autos (folios 1251).

Con los vocales Guarniz Cabell, Toledo Sagástequi y Huerta Llanos, interviniendo como ponente la vocal Guarniz Cabell.



# Tribunal Fiscal

N° 06468-3-2020

## RESUELVE:

1. Declarar **NULA** la Resolución de Intendencia N° de 28 de enero de 2011, en el extremo que se pronuncia sobre reparos no impugnados por la recurrente.
2. **CONFIRMAR** la Resolución de Intendencia N° T de 28 de enero de 2011, en lo demás que contiene.

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

A handwritten signature in black ink, appearing to read "Guillermo Guarniz Cabell".

GUARNÍZ CABELL  
VOCAL PRESIDENTE

A handwritten signature in black ink, appearing to read "Juan Toledo Sagastegui".

TOLEDO SAGASTEGUI  
VOCAL

A handwritten signature in black ink, appearing to read "Héctor Huerta Elanos".

HUERTA ELANOS  
VOCAL

A handwritten signature in black ink, appearing to read "Fabián Castillo".

Fabián Castillo  
Secretaría Relatora  
GC/FC/LC/ra