



Tribunal Fiscal

N° 07937-3-2021

EXPEDIENTE N° : 12230-2018
INTERESADO :
ASUNTO : Impuesto a la Renta y Multa
PROCEDENCIA : Lima
FECHA : Lima, 10 de setiembre de 2021

VISTA la apelación interpuesta por con Registro Único de Contribuyente (RUC) N° contra la Resolución de Intendencia N° emitida el 26 de julio de 2018, por la Intendencia de Principales Contribuyentes Nacionales de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - SUNAT, que declaró infundada la reclamación formulada contra las Resoluciones de Determinación N° emitidas por los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2011 e Impuesto a la Renta del ejercicio 2011, y contra la Resolución de Multa N° emitida por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario.

CONSIDERANDO:

Que la recurrente sostiene en cuanto al reparo por provisión de cobranza dudosa que, en el ejercicio 2010 efectuó una provisión por dicho concepto, según lo dispuesto en las normas contables, esto es, según las NICs 18 y 37, de las que se aprecian que si una empresa no puede determinar con certeza la cobrabilidad de un importe a su favor, procederá con el registro de una provisión contable, aun cuando no se cumpla con los requisitos tributarios para su deducción, lo que sucedió en su caso, pues si bien realizó la provisión contable en el ejercicio 2010, no cumplía con dichos requisitos, realizando entonces una adición temporal en la declaración jurada del Impuesto a la Renta del citado ejercicio, aspecto que ha sido validado por la Administración según se observa de la Resolución de Determinación N° impugnada, en la que aquella reconoce que las provisiones se realizaron en dicho ejercicio.

Que señala que cumplió con los requisitos exigidos en la Ley del Impuesto a la Renta para deducir el importe correspondiente a la provisión de cobranza dudosa en el ejercicio 2011, según lo dispuesto en el literal i) del artículo 37 de la referida ley e inciso f) del artículo 21 de su reglamento. En tal sentido, alega que en el ejercicio 2010 registró una provisión contable por el monto de S/ 1 009 141,88 y verificó si la deuda tenía carácter incobrable según el numeral 1 del inciso f) del citado artículo 21, al observar que dicha deuda no se encontraba dentro de los supuestos contemplados en el numeral 2 del inciso f) del referido artículo 21, pues no había cumplido con el requisito de encontrarse vencida más de doce meses, entonces la provisión contable efectuada no tenía efectos tributarios, por lo que el mencionado importe fue adicionado en la declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2010; y toda vez que en el ejercicio 2011 la deuda cumplió con el referido requisito, procedió a realizar la deducción para efectos tributarios. Precisa que dicha provisión por deuda incobrable figuró en forma discriminada en su Libro de Inventarios y Balances, aspecto que la Administración verificó.

Que agrega que la Administración considera que la provisión de cobranza dudosa no sería deducible en el ejercicio 2011, en base a una interpretación errónea del numeral 1 del inciso f) del citado artículo 21, pues considera que en el aludido ejercicio se debe efectuar la provisión, sin embargo, de la revisión de lo regulado en la citada norma no se desprende que para deducir la provisión de cobranza sea necesario que la provisión contable se registre y/o efectúe en el mismo ejercicio en el que se determine la incobrabilidad de la deuda para fines tributarios, siendo que la Administración confunde el hecho de verificar el carácter incobrable o no de una deuda al momento en que se realiza una provisión, con el de efectuar contablemente el registro de una provisión en el mismo año en el que se deduce tributariamente,



Tribunal Fiscal

N° 07937-3-2021

lo cual es un supuesto no contemplado en el Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta. Añade que, en el supuesto negado que se considere que el registro contable de una provisión debe efectuarse en el año en que se cumplen los demás requisitos tributarios, el citado requisito constituiría una exigencia ilegal, y significaría una abierta vulneración a los principios de seguridad jurídica y legalidad, pues la imposición de un requisito no puede exceder los alcances o exigencias contempladas expresamente en la Ley del Impuesto a la Renta.

Que indica que la Administración desconoce los efectos de la diferencia temporal, debido a que la provisión de cobranza dudosa realizada en el ejercicio 2010 aun no cumplía con los requisitos para ser deducida tributariamente, por lo que fue adicionada en la determinación del Impuesto a la Renta de dicho ejercicio; e invoca las Resoluciones N° 17989-8-2012 y 1973-8-2012, que señalan que cuando se efectúa una provisión de cobranza dudosa, aun cuando no cumple con los requisitos para ser deducida tributariamente, dicha diferencia temporal se revierte en el ejercicio en el que efectivamente se cumple con los requisitos exigidos por la Ley del Impuesto a la Renta.

Que de otro lado, en cuanto a los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a noviembre de 2011, indica que se encuentra prescrita la facultad de la Administración para determinar y exigir el pago de la citada deuda tributaria. En tal sentido, alega que si bien la Administración aplica el numeral 1 del artículo 44 del Código Tributario, este no resulta aplicable al caso de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta, ya que no son tributos de periodicidad anual, por lo que le resulta aplicable el inciso 2 del artículo 44 del citado código, referido a obligaciones en las que no existe la obligación de presentar una declaración jurada anual. Agrega que el pago a cuenta es una obligación tributaria independiente del Impuesto a la Renta, y que su base de cálculo, determinación y oportunidad de declaración y pago son distintas, y que contrariamente a lo señalado por la Administración, el Decreto Legislativo N° 1263, que modificó el numeral 2 del artículo 44 del Código Tributario, es una norma que precisa que el inicio del plazo prescriptorio de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta se inicia desde el 1 de enero del año siguiente a la fecha en el cual la obligación sea exigible.

Que señala que toda vez que presentó las declaraciones juradas de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a noviembre de 2011, dentro de los plazos establecidos, le resulta aplicable el plazo de 4 años contemplado en el artículo 43 del Código Tributario, siendo que de conformidad con el numeral 2 del artículo 44 del Código Tributario, el plazo se iniciaría el 1 de enero de 2012, y teniendo en cuenta que conforme lo reconoce la Administración, el primer acto interruptorio recién se habría producido el 16 de mayo de 2016, a dicha fecha ya habría operado la prescripción de la facultad para determinar los referidos pagos a cuenta. En el mismo sentido, alega que la facultad de la Administración para exigir el pago de los citados pagos a cuenta se encuentra prescrita; y añade que no resulta de aplicación el numeral 7 del artículo 44 del Código Tributario, pues la norma que incorporó dicho numeral, esto es, el Decreto Legislativo N° 1113, recién entró en vigencia el 28 de setiembre de 2012, esto es, con posterioridad, al inicio del plazo prescriptorio aplicable al caso materia de análisis, por lo que a la fecha de notificación de las resoluciones de determinación impugnadas, ya había transcurrido el plazo prescriptorio, el cual concluyó el 4 de enero de 2016, e invoca la Resolución N° 09789-4-2017.

Que refiere que la Sentencia de Casación N° 4392-2013 es aplicable a su caso, por lo que no corresponde que se cobren intereses moratorios ni se apliquen sanciones por los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2011; y que dicho criterio es aplicable a las entidades administrativas, las cuales no pueden apartarse de un precedente vinculante que tiene el carácter de sentencia normativa conforme lo dispuesto en la sentencia recaída en el Expediente N° 047-2004-AI, por lo que la Administración se encuentra obligada a aplicar la referida casación, y en el mismo sentido, invoca la Sentencia de Casación N° 5048-2012 y lo dispuesto por el Vigésimo Juzgado Especializado en lo Contencioso Administrativo señalado en el Expediente N° 5918-2017-0-1801-JR-CA-20.

Que agrega que a efectos de calcular el coeficiente aplicable a los pagos a cuenta de marzo a diciembre de 2011, la Administración ha considerado los resultados de la Resolución de Determinación N° 1 emitida por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2010, y confirmada mediante Resolución de Intendencia N° 1 sin embargo, no ha tomado en cuenta que dicha resolución se encuentra



Tribunal Fiscal

N° 07937-3-2021

pendiente de resolución ante este Tribunal bajo el Expediente N° 1031-2014, es decir, aun no existe un pronunciamiento definitivo ni firme, por lo que no pueden constituir sustento válido para calcular los referidos coeficientes, en virtud del principio de ejecutoriedad, e invoca las sentencias recaídas en los Expedientes N° 0015-2005-PI/TC y 1451-2012-PA/TC. En tal sentido, alega que se debe estar a lo que se resuelva en definitiva sobre los reparos vinculados al ejercicio 2010, e invoca las Resoluciones N° 02255-4-2012 y 15068-4-2013.

Que finalmente, señala que impugna los reparos a la base de cálculo de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero, febrero y abril a julio de 2011, por diferencia entre los ingresos registrados en el Libro Mayor y los declarados en el Formulario y el repara por rebajas y/o descuentos sin sustento por el periodo febrero de 2011, así como el repara por la Nota de Crédito N° sin sustento por el mes de junio de 2011, el cual no se encuentra conforme a ley.

Que mediante escrito de alegatos, la recurrente reitera similares argumentos, en tal sentido, respecto al repara por provisión de cobranza dudosa, señala que si bien durante el ejercicio 2010 registró en su contabilidad la citada provisión, en dicho periodo no cumplía con todos los requisitos establecidos en la normativa tributaria, por lo que procedió a efectuar una adición en la declaración jurada anual de ese periodo, que generó una diferencia temporal que se revirtió en el ejercicio 2011, periodo en el que cumplió con todos los requisitos para deducir el importe correspondiente a la provisión de cobranza dudosa, pues verificó que la deuda calificaba como incobrable, lo cual fue cumplido en el ejercicio 2011 (año en el que la deuda se encontraba vencida por un periodo mayor a doce meses), y figuraba en forma discriminada en el Libro de Inventarios y Balances, por lo tanto, la referida deducción debe ser aceptada para el ejercicio 2011.

Que agrega que la interpretación que realiza la Administración, en el sentido que la provisión contable debe realizar en el mismo ejercicio en el que se determina la incobrabilidad de la deuda para efectos tributarios, es errónea e ilegal pues desconoce la referida provisión sobre la base de un requisito no contemplado en el Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, e invoca las Resoluciones N° 000260-8-2018 y 9834-1-2019.

Que añade respecto de la resolución de multa impugnada, que corresponde que se le aplique el Decreto Legislativo N° 1311, que modificó, entre otros, el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, la Tabla I de Infracciones y Sanciones Tributarias y la Nota 21, norma que dispuso que no se configura la infracción establecida en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario cuando se determine pérdidas tributarias, lo cual resulta aplicable a su caso, siendo además que dicho valor ha sido notificado el 7 de diciembre de 2017, esto es, con posterioridad a la publicación de la citada norma, por lo que la referida multa debe ser dejada sin efecto, en aplicación del artículo 168 del Código Tributario y del principio de retroactividad benigna, e invoca la Sentencia de Casación N° 02448-2014 LIMA.

Que por su parte, la Administración sostiene que como producto de un procedimiento de fiscalización por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2011 realizó repara por concepto de deducciones por provisión de cobranza dudosa, por cuanto la recurrente no cumplió con efectuar en el ejercicio 2011 la provisión contable respecto del importe que dedujo en la determinación del Impuesto a la Renta del mismo ejercicio, en consecuencia, no correspondía que deduzca el importe como gasto tributario, en virtud de lo establecido en el numeral 1 del inciso f) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta. Asimismo, refiere que realizó diversos reparos por los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2011, y detectó la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, por lo que declaró infundada la reclamación.

Que agrega que la facultad para determinar la obligación tributaria por los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de Tercera Categoría de enero a noviembre de 2011 no ha prescrito, puesto que el plazo de prescripción tenía como fecha de vencimiento el primer día hábil de enero de 2017, dado que tratándose de pagos a cuenta del Impuesto a la Renta, el término prescriptorio se computa desde el 1 de enero del año siguiente a la fecha en que vence el plazo para la presentación de la declaración anual respectiva.



Tribunal Fiscal

N° 07937-3-2021

Que en cuanto a la facultad para exigir el pago de las deudas contenidas en las resoluciones de determinación emitidas por los referidos pagos a cuenta, señala que de acuerdo al numeral 7 del artículo 44 del Código Tributario, numeral que fue incorporado mediante el Decreto Legislativo N° 1113, vigente a partir del 28 de setiembre de 2012, el plazo se computa desde el día siguiente de realizada la notificación de las resoluciones de determinación que contienen la deuda tributaria, por lo que teniendo en consideración que la notificación de las referidas resoluciones de determinación se realizó el 7 de diciembre de 2017, el inicio del cómputo se realizó el 8 de diciembre de dicho año y culminaría el 8 de diciembre de 2021, plazo que se suspendió desde la interposición del recurso de reclamación el 9 de enero de 2018, por lo que se concluye que la prescripción alegada aún no había operado.

Que mediante escrito de alegatos, reitera similares argumentos a los señalados en la resolución apelada, y precisa en cuanto al reparo por concepto de deducciones por concepto de cobranza dudosa, que la recurrente lo único que logró acreditar fue el detalle de las deudas que fueron calificadas como incobrables en el ejercicio 2011, y las facturas que originaron tales deudas, sin embargo, no cumplió con acreditar el requisito establecido en la norma legal, al no haber efectuado en el 2011 la provisión contable, por lo que no le correspondía deducir el importe de S/ 1 009 141,88 en el ejercicio 2011; asimismo, en cuanto a la facultad de la Administración para determinar, cobrar y aplicar sanciones invoca la Sentencia de Casación N° 12357-2017, y agrega que para el cálculo de los intereses moratorios de los pagos a cuenta, se debe tener en cuenta el Auto Calificatorio de la Casación N° 20907-2018 LIMA.

Que de autos se aprecia que mediante Carta N° _____ y Requerimiento N° _____ (folios 3517 y 3519), la Administración inició a la recurrente un procedimiento de fiscalización definitiva del Impuesto a la Renta del ejercicio 2011, y como consecuencia de ello, emitió las Resoluciones de Determinación N° _____ emitidas por los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2011 e Impuesto a la Renta del ejercicio 2011 (folios 3692 a 3738 y 3750 a 3763) y contra la Resolución de Multa N° _____ girada por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario (folios 3765 y 3766).

Que por lo expuesto, es materia de controversia establecer si los mencionados valores han sido emitidos con arreglo a ley; sin embargo, previamente conviene emitir pronunciamiento sobre la prescripción de las acciones para determinar la obligación tributaria y exigir el pago, deducida por aquella respecto de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a noviembre de 2011.

Prescripción

Que en el caso de autos, mediante escrito de 7 de noviembre de 2017 (folios 2981 y 3006 a 3008), presentado en respuesta al Requerimiento N° _____, emitido en el procedimiento de fiscalización del Impuesto a la Renta del ejercicio 2011, la recurrente invocó la prescripción de la acción de la Administración para determinar la obligación tributaria, exigir el pago y aplicar sanciones con relación a los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a noviembre de 2011, siendo que sobre ello la Administración concluyó que no habían prescrito las facultades para determinar la obligación tributaria ni para exigir el pago, por lo que corresponde emitir pronunciamiento al respecto.

Que el artículo 48 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por el Decreto Supremo N° 133-2013-EF, señala que la prescripción puede oponerse en cualquier estado del procedimiento administrativo o judicial.

Que según el artículo 43 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, modificado por Decreto Legislativo N° 953, la acción de la Administración para determinar la obligación tributaria, así como la acción para exigir su pago y aplicar sanciones prescribía a los 4 años, y a los 6 años para quienes no hayan presentado la declaración respectiva.

Que el numeral 2 del artículo 44 del citado código disponía que el término prescriptorio se computaba desde el 1 de enero siguiente a la fecha en que la obligación sea exigible, respecto de tributos que deben ser determinados por el deudor tributario no comprendidos en el numeral 1.



Tribunal Fiscal

N° 07937-3-2021

Que conforme con el criterio aplicado por este Tribunal en diversa jurisprudencia, como la Resolución N° 02511-1-2017, entre otras, el cómputo del término prescriptorio respecto de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de Tercera Categoría se inicia el 1 de enero del año siguiente a la fecha en que son exigibles, conforme con el numeral 2 del artículo 44 del Código Tributario.

Que por su parte, el numeral 7 del artículo 44 del citado código, incorporado por el Decreto Legislativo N° 1113¹, texto recogido en el Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, señala que el término prescriptorio se computará desde el día siguiente de realizada la notificación de las resoluciones de determinación o de multa, tratándose de la acción de la Administración para exigir el pago de la deuda contenida en ellas.

Que a su vez, la Primera Disposición Complementaria Transitoria del Decreto Legislativo N° 1421² señala que tratándose de procedimientos en trámite y/o pendientes de resolución el inicio del plazo de prescripción para exigir el cobro de la deuda tributaria contenida en resoluciones de determinación o de multa cuyo plazo de prescripción de la acción para determinar la obligación tributaria o para aplicar sanciones se inició hasta el 1 de enero de 2012, notificadas a partir del 28 de setiembre de 2012 dentro del plazo de prescripción, se computa a partir del día siguiente de la notificación de tales resoluciones conforme con el numeral 7 del artículo 44 del Código Tributario.

Que con relación al cómputo del plazo de prescripción del plazo para determinar la obligación tributaria alegada por la recurrente, se observa del documento denominado "Extracto de Declaraciones y Pagos" (folio 3799), que la recurrente presentó las declaraciones juradas respecto a los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de Tercera Categoría de enero a noviembre de 2011, por lo que a tenor de lo dispuesto en el artículo 43 del Código Tributario, el plazo prescriptorio aplicable es de 4 años; en ese sentido, el plazo de prescripción para determinar la obligación tributaria de los mencionados pagos a cuenta de enero a noviembre de 2011³, se inició el 1 de enero de 2012, y de no producirse causales de interrupción y/o suspensión, habría culminado el primer día hábil de enero del año 2016.

Que la Administración considera como primer acto interruptorio la notificación de la Carta de Presentación N° _____ y el Requerimiento N° _____ con las que se dio inicio a un procedimiento de fiscalización definitiva del Impuesto a la Renta del ejercicio 2011, la cual se produjo el 16 de mayo de 2016 (folio 3814/reverso), no obstante, el cómputo del plazo de prescripción para determinar la referida deuda culminó el primer día hábil de enero del año 2016, en consecuencia, a la fecha en que la Administración notificó los documentos antes referidos, ya había transcurrido el referido plazo.

Que en consecuencia, al no verificarse ningún acto de interrupción y/o de suspensión del aludido plazo de prescripción previo a su vencimiento, la acción de la Administración para determinar los mencionados pagos a cuenta ha prescrito por lo que corresponde revocar la apelada en este extremo.

Que de otro lado, respecto a la acción de la Administración para exigir el pago de la deuda tributaria, alegada por la recurrente, se tiene que si bien las Resoluciones de Determinación N° _____

⁴, fueron notificadas el 7 de diciembre de 2017 (folios 3739 a 3749), esto es, con posterioridad al 28 de setiembre de 2012, dichas diligencias se produjeron cuando ya había transcurrido el plazo de prescripción de la facultad de la Administración para determinar la obligación tributaria, el cual venció el primer día hábil de enero de 2016 y, por ende, resulta improcedente la cobranza de dichas deudas; en ese sentido, en atención a lo señalado en la Primera Disposición Complementaria Transitoria del Decreto Legislativo N° 1421, no corresponde que se considere que el plazo de prescripción para exigir

¹ Publicado el 5 de julio de 2012. Dicha norma dispuso su entrada en vigencia a los 60 días hábiles siguientes a la fecha de su publicación, lo que ocurrió el 28 de setiembre de 2012.

² Publicado el 13 de setiembre de 2018.

³ Conforme con el citado criterio establecido en diversa jurisprudencia, tales como, la Resolución N° 02511-1-2017, entre otras

⁴ Emitidas por los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a noviembre de 2011.



Tribunal Fiscal

N° 07937-3-2021

el pago de las deudas contenidas en dichos valores, se inició a partir del día siguiente de su notificación, por lo que procede revocar la apelada en tal extremo.

Que por lo expuesto, corresponde dejar sin efecto las Resoluciones de Determinación N°

Asimismo, estando al sentido del fallo, no corresponde emitir pronunciamiento sobre los demás argumentos vertidos por la recurrente en el extremo referido a los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a noviembre de 2011.

Que cabe indicar respecto de la Sentencia de Casación N° 12357-2017 y Auto Calificatorio de la Casación N° 20907-2018 LIMA, invocada por la Administración, que estas tienen efectos únicamente entre las partes involucradas, por lo que no resultan aplicables al caso de autos.

Que en tal sentido, esta instancia procederá a emitir pronunciamiento respecto a las Resolución de Determinación N° emitida por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2011 y el pago a cuenta del Impuesto a la Renta de diciembre de 2011, respectivamente, y contra la Resolución de Multa N° emitida por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario.

Resolución de Determinación N°

Que mediante los Anexos N° 2 y 4 de la Resolución de Determinación N° (folios 3750 a 3759 y 3761), la Administración reparó las deducciones por provisión de cobranza dudosa que incidieron en la determinación de la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2011, por el importe de S/ 1 009 141,00⁵, sustentándose en el Resultado del Requerimiento N° y en lo dispuesto por el inciso i) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, e inciso f) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que según el artículo 37 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF, a fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, así como los vinculados con la generación de ganancias de capital, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por esta ley.

Que por su parte, el inciso i) del artículo 37 de la aludida Ley del Impuesto a la Renta, establece que son deducibles a fin de establecer la renta neta de tercera categoría, los castigos por deudas incobrables y las provisiones equitativas por el mismo concepto, siempre que se determinen las cuentas a las que corresponden.

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

⁵ Cabe precisar que según se observa del Anexo N° 2 a la resolución de determinación impugnada (folio 3761), también se efectuaron observaciones por los siguientes conceptos: i) Gastos de viaje sin sustento de causalidad y sin comprobantes de pago; ii) gastos varios cuya documentación exhibida no sustenta fehacientemente y sin comprobante de pago; iii) gastos por concepto de "menor valor cesión de acreencias" no acreditados con documentación fehaciente y sin comprobante de pago; iv) costo de ventas cuya documentación exhibida no los sustenta fehacientemente; v) deducción sin sustento del "ajuste VPP contabilizado"; vi) disminución de ingresos por "ajuste de ventas por devoluciones"; vii) Nota de Crédito N° emitida a sin sustento; viii) descuentos, rebajas y bonificaciones concedidos sin sustento; ix) sobrantes de inventario; así como por concepto de deducciones por auditoría del ejercicio 2010; los cuales fueron aceptados por la recurrente mediante la presentación de la declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2011, mediante Formulario de 10 de noviembre de 2017 (folio 3796), por lo que no forman parte de la presente controversia.



Tribunal Fiscal

N° 07937-3-2021

evidencie las gestiones de cobro luego del vencimiento de la deuda, o el protesto de documentos, o el inicio de procedimientos judiciales de cobranza, o que hayan transcurrido más de doce (12) meses desde la fecha de vencimiento de la obligación sin que esta haya sido satisfecha; y, b) Que la provisión al cierre de cada ejercicio figure en el Libro de Inventarios y Balances en forma discriminada, siendo que 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 inciso a) se estime de cobranza dudosa, entre otras.

Que este Tribunal, en las Resoluciones N° 21155-10-2011 y 09440-3-2014, entre otras, ha señalado que la provisión para cuentas de cobranza dudosa es una estimación contable⁶, que afecta los resultados de la recurrente, por lo que su registro incide en la determinación de la renta imponible del Impuesto a la Renta de Tercera Categoría, y de acuerdo con las normas glosadas, para que las mismas sean susceptibles de ser deducidas para propósitos tributarios, es necesario identificar a la cuenta por cobrar que corresponda y demostrar la existencia del riesgo de incobrabilidad o morosidad del deudor.

Que según las normas glosadas y lo establecido en las Resoluciones N° 12364-1-2009 y 05460-8-2018, la provisión por deudas incobrables es una de las provisiones admitidas por la Ley del Impuesto a la Renta, siendo que su deducción se encuentra sujeta al cumplimiento de determinados requisitos que acrediten: i) la condición de incobrable por cualquiera de las alternativas descritas en la norma; es decir, demostrar la existencia de dificultades financieras del deudor que hagan previsible el riesgo de incobrabilidad o la morosidad del deudor que puede acreditarse, entre otros, con el transcurso de más de 12 meses desde la fecha de vencimiento de la obligación sin que esta haya sido satisfecha; ii) el registro de la provisión que permita a la Administración la verificación y seguimiento de las deudas calificadas como incobrables, para lo cual deberá anotarse en forma discriminada en el Libro de Inventarios y Balances al cierre de cada ejercicio; y, iii) la proporcionalidad de la deducción respecto del monto que califica como incobrable.

Que en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 01317-1-2005 y 18845-10-2011, entre otras, se ha señalado que se considerará cumplido el requisito referido a que la provisión se encuentre determinada y figure como discriminada cuando se tenga como mínimo la identificación del cliente, el número del comprobante y el importe de la provisión, siendo además que la exigencia que se encuentre anotada en el Libro de Inventarios y Balances establecida en el inciso f) del artículo 21 del reglamento también se cumple cuando figura en otros libros o registros en forma discriminada o esta información está consignada en hojas sueltas anexas legalizadas.

Que sobre el particular, este Tribunal ha señalado en la Resolución N° 02116-5-2006, que si bien es cierto que las normas sobre provisión de cobranza dudosa no exigen como requisito para la deducción de la provisión efectuada, la tenencia de los comprobantes de pago emitidos vinculados con la acreencia provisionada, dichos documentos constituyen prueba de la existencia y origen de los créditos; y que sin perjuicio de ello, el contribuyente puede acreditar el origen de las cuentas por cobrar provisionadas mediante otra documentación, como títulos valores emitidos, cartas o acuerdos referidos al crédito otorgado a sus clientes, u otros documentos.

Que mediante el Punto 6 del Requerimiento N° (folios 3367 a 3369), la Administración señaló que de la revisión del detalle de las adiciones y deducciones proporcionadas por la recurrente, y contenidas en el Formulario de 28 de marzo de 2012, observó que esta efectuó deducciones por el importe de S/ 10 322 048,00, el cual según el análisis de las adiciones y deducciones proporcionado por la recurrente se encontraba conformada, entre otros, por la provisión de cobranza dudosa, por lo que le requirió que sustente el mencionado importe, de conformidad con el inciso i) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, e inciso f) del artículo 21 del Reglamento de la Ley de Impuesto a la Renta, para lo cual debía presentar los asientos contables correspondientes a la provisión

⁶ Al preparar los estados financieros se requiere que la empresa realice estimaciones y supuestos para la determinación de los saldos de los activos, siendo una de las principales estimaciones la referida a la provisión para cuentas de cobranza dudosa; por lo que al cierre del ejercicio económico se efectúa un análisis de los saldos de las cuentas por cobrar, para determinar el importe de la provisión que se va a registrar en los libros contables, utilizando para tal fin un método consistente.



Tribunal Fiscal

N° 07937-3-2021

de cobranza dudosa que debía corresponder al ejercicio en el que cumplieron con los requisitos para realizar la provisión de cobranza dudosa, los comprobantes de pago que respalden las operaciones que originaron la provisión, el Libro de Inventarios y Balances, y la documentación sustentatoria que respalde la provisión. Además, debía proporcionar en medio magnético (archivo Excel) y en impreso, el detalle de la composición de la cobranza dudosa, identificando las cuentas a las que corresponden, datos del deudor, importe de la deuda, número del comprobante o documento que origina la provisión y fecha de origen de la deuda.

Que en atención a dicho requerimiento, mediante escrito de respuesta de 7 de junio de 2017 (folios 2939 a 2941), la recurrente manifiesta que el importe observado se trata de una provisión de cobranza dudosa efectuada en el ejercicio 2010, la cual fue adicionada para la determinación de la renta de dicho periodo, al no cumplirse con el requisito tributario del plazo de más de 12 meses para que pueda ser deducido, por lo que el importe observado correspondía que sea deducido en el ejercicio 2011, al haberse cumplido con los requisitos tributarios establecidos en las normas tributarias, para lo cual presentaba la documentación pertinente.

Que mediante el Punto 6 del Resultado del Requerimiento N° (folios 3307 a 3309), la Administración dejó constancia del escrito antes mencionado, y de la evaluación de la documentación remitida por la recurrente, advirtió que el Libro de Inventarios y Balances contiene el detalle de la cuenta contable 19 - Estimación de cuentas de cobranza dudosa, Registro Auxiliar denominado "Detalle de la Provisión de cobranza dudosa N° 1", que contiene el detalle de la provisión de cobranza dudosa del ejercicio 2011 por el importe de S/ 1 009 142,00 y 43 facturas de las que dio cuenta, así como un CD conteniendo en archivo Excel el detalle de la composición de la cobranza dudosa.

Que agregó que las provisiones se habían realizado en el año 2010 en que se repararon los importes que no cumplían con el carácter de deuda incobrable según la Ley del Impuesto a la Renta, siendo así, para que las deudas que fueron objeto de reparo sean deducible en el ejercicio 2011, la recurrente debía cumplir con lo señalado en el inciso f) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, respecto de los importes deducidos en el ejercicio 2010, por lo que no era posible su deducción en el ejercicio 2011, al no haber cumplido con el requisito de la provisión contable, por lo que procedió a reparar el importe de S/ 1 009 141,88.

Que posteriormente, mediante el punto 15 del Requerimiento N° (folios 3268 y 3269), la Administración señaló que la recurrente efectuó la deducción del importe de S/ 1 009 142,00 correspondiente a cobranza dudosa provisionada en el ejercicio 2010, reparado en dicho ejercicio por no cumplir con los requisitos tributarios para su deducción (haber transcurrido más de 12 meses desde la fecha de vencimiento de la obligación sin que esta haya sido satisfecha). Agregó que las provisiones se realizaron en el año 2010, en el que se repararon los importes que no cumplían con el carácter de deuda incobrable según la Ley del Impuesto a la Renta, siendo así, para que las deudas que fueron objeto de reparo sean deducibles en el ejercicio 2011, la recurrente debía cumplir con lo señalado en el numeral 1 del inciso f) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, esto es, efectuar la provisión contable cuando cumplía con los requisitos tributarios.

Que agrega que de la verificación de la documentación presentada, la declaración jurada y de los libros contables proporcionados por la recurrente se observa que este no ha realizado ninguna provisión contable de cobranza dudosa en el ejercicio 2011, respecto de los importes deducidos, que corresponden a las provisiones efectuadas en el ejercicio 2010, por lo que no es posible su deducción en el ejercicio 2011, al no haber cumplido el requisito de la provisión contable, por lo que requirió desvirtuar el reparo por el importe de S/ 1 009 141,88, por deducciones no admitidas por el incumplimiento de los requisitos establecidos en la Ley del Impuesto a la renta, por lo cual solicitó que la recurrente presente sus descargos pertinentes.



Tribunal Fiscal

N° 07937-3-2021

Que mediante escrito de descargos de 7 de noviembre de 2017 (folios 1353 a 1355), la recurrente reiteró los argumentos esbozados en su anterior escrito.

Que mediante el Punto 15 del Resultado Requerimiento N° (folios 3216 a 3223), la Administración dejó constancia del escrito antes mencionado, advirtió que la recurrente no cumplió con uno de los requisitos establecidos en las normas para su deducción, de conformidad con el numeral 1 del inciso f) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, pues las provisiones se realizaron en el año 2010, periodo en el que se reparó los importes que no cumplían con el carácter de deuda incobrable según la Ley del Impuesto a la Renta, siendo así, para que deduzcan en el ejercicio 2011, la recurrente debía cumplir con las reglas señaladas en el reglamento, esto es, efectuar la provisión contable cuando cumplía con los requisitos tributarios; que conforme a lo establecido en el numeral 1 del inciso f) del artículo 21 antes citado, el carácter de deuda incobrable debe verificarse en el momento en que se efectúa la provisión contable, hecho que ocurrió recién en el ejercicio 2011, por lo que la provisión contable debió realizarse en este ejercicio a efectos de su deducción, por lo que mantiene el reparo aludido.

Que en el Anexo N° 4 de la Resolución de Determinación N° la Administración señala que las provisiones se realizaron en el año 2010, periodo en el que se reparó los importes que no cumplían con el carácter de deuda incobrable según la Ley del Impuesto a la Renta, siendo así, para que deduzcan en el ejercicio 2011, la recurrente debía cumplir con las reglas señaladas en el reglamento, esto es, efectuar la provisión contable cuando cumplía con los requisitos tributarios, siendo que de la verificación de la documentación presentada, la declaración jurada y de los libros contables proporcionados por la recurrente se observa que este no ha realizado ninguna provisión contable de cobranza dudosa en el ejercicio 2011, respecto de los importes deducidos, que corresponden a las provisiones efectuadas en el ejercicio 2010, por lo que no es posible su deducción en el ejercicio 2011, al no haber cumplido el requisito de la provisión contable.

Que de lo expuesto, se tiene que la Administración formuló el reparo porque la recurrente no había provisionado las deudas de cobranza dudosa en el ejercicio 2011, sustentándose únicamente en lo establecido en el numeral 1 del inciso f) del artículo 21 del Reglamento de la Ley de Impuesto a la Renta.

Que sobre el particular, y atendiendo a las normas glosadas anteriormente, la provisión de deudas incobrables constituye una de las provisiones admitidas por la Ley del Impuesto a la Renta, estando sujeta su deducción tributaria al cumplimiento de ciertos requisitos.

Que si bien el numeral 1 del inciso f) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta antes citado, señala que el carácter de deuda incobrable o no, deberá verificarse en el momento en que se efectúa la provisión contable, debe entenderse, conforme a los siguientes numerales, que al momento del registro debe tratarse de una deuda vencida y evidenciarse un riesgo en su cobro, pues en modo alguno lo establecido en dicha norma supone el establecimiento de un supuesto distinto a los requisitos estipulados en la Ley del Impuesto a la Renta, que no condicionan la deducción al registro contable en un ejercicio específico, sino solo su discriminación en el Libro de Inventarios y Balances⁷.

Que sin embargo, la Administración ha sustentado el reparo materia de autos únicamente en lo dispuesto en el numeral 1 del inciso f) del artículo 21 del Reglamento de la Ley de Impuesto a la Renta, lo cual se advierte del desarrollo del procedimiento de fiscalización, y atendiendo a que la recurrente ha afirmado desde el procedimiento de fiscalización y en sus recursos impugnativos que ha cumplido con lo preceptuado en dicho dispositivo⁸, corresponde que la Administración verifique si en el ejercicio 2011 la recurrente mantenía dichas deudas como de cobranza dudosa, y en tal caso, proceda a la reliquidación del aludido tributo y período considerando deducible dicha provisión de cobranza dudosa, de ser el caso, por lo que corresponde revocar la apelada en tal extremo.

⁷ En ese sentido se ha pronunciado la Resolución N° 00811-9-2019.

⁸ Cabe precisar que de la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta del ejercicio 2010 (folios 3902 y 3910), se observa que la recurrente considera como una adición a la renta neta de dicho ejercicio, la provisión de cobranza dudosa por S/ 1 009 141,88, de acuerdo al detalle de la casilla 103 - Adiciones.



Tribunal Fiscal

N° 07937-3-2021

Resolución de Determinación N°

Que según se aprecia de los Anexos N° 1 y 2 a la Resolución de Determinación N° (folios 3725 y 3726), la Administración reparó el pago a cuenta del Impuesto a la Renta de diciembre de 2011, por modificación de coeficiente⁹.

Que conforme se aprecia el Anexo N° 1 a la Resolución de Determinación N° (folio 3725), a efecto de determinar el coeficiente aplicable al pago a cuenta de diciembre de 2011, la Administración consideró en el numerador, el impuesto calculado por el importe de S/ 4 111 739,00, según la Resolución de Determinación N° emitida por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2010, la cual fue confirmada mediante Resolución de Intendencia N° que declaró infundada el recurso de reclamación formulado por la recurrente contra la referida resolución de determinación; y en el denominador los ingresos netos por el monto de S/ 476 764 279,00 declarados por la recurrente, según declaración jurada presentada mediante PDT del Impuesto a la Renta del ejercicio 2010 estableciendo el coeficiente de 0,0086.

Que al respecto, de autos se aprecia que contra la citada resolución de intendencia, la recurrente interpuso recurso de apelación, siendo que este Tribunal ha emitido la Resolución N° 06518-3-2021, ha dispuesto la reliquidación de la Resolución de Determinación N° por lo que, del mismo modo, procede revocar la apelada en este extremo, a fin que la Administración tenga en cuenta lo dispuesto en dicha resolución y emita un nuevo pronunciamiento respecto de la resolución de determinación emitida por el pago a cuenta del Impuesto a la Renta de diciembre de 2011.

Que respecto a lo alegado por la recurrente en cuanto a que la resolución de determinación emitida por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2010, ha sido impugnada, por lo que al no ser un pronunciamiento firme no puede servir de base para la determinación del coeficiente aplicable; debe anotarse que según disponen los artículos 9 y 201 del Texto Único Ordenado de la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley N° 27444, aprobado por Decreto Supremo N° 006-2017-JUS, resultaba válido que la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2010 efectuada por la Administración en ejercicio de su facultad de fiscalización, que no había sido dejada sin efecto por este Tribunal o la autoridad jurisdiccional, pudiera servir de sustento a la propia Administración para determinar al pago a cuenta de diciembre de 2011, por lo que no procede amparar lo alegado por la recurrente al respecto.

Que asimismo, en cuanto a la invocación de las Sentencias de Casación N° 4392-2013 LIMA y 5048-212 y demás jurisprudencia invocada por la recurrente, es del caso indicar que este Tribunal mediante la Resolución N° 05359-3-2017, que constituye precedente de observancia obligatoria, ha establecido el siguiente criterio: *"Corresponde la aplicación de intereses moratorios y sanciones por los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta, en caso que con posterioridad al vencimiento o determinación de la obligación principal se hubiera modificado la base de cálculo del pago a cuenta o el coeficiente aplicable o el sistema utilizado para su determinación por efecto de la presentación de una declaración jurada rectificatoria o de la determinación efectuada sobre base cierta por la Administración"*, siendo que según lo establecido por el acuerdo recogido en el Acta de Reunión de Sala Plena N° 2002-10 de 17 de setiembre de 2002, los criterios adoptados por la Sala Plena del Tribunal Fiscal son de carácter vinculante para todos los Vocales de este Tribunal, de modo que esta instancia no puede apartarse de ellos. En tal sentido, no resulta amparable en esta instancia lo argumentado por la recurrente en relación con este extremo.

Resolución de Multa N°

Que la Resolución de Multa N° fue emitida por la infracción tipificada por el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, y se encuentra vinculada con la determinación efectuada por la Administración respecto del Impuesto a la Renta del ejercicio 2011 (folio 929).

⁹ También se efectuó observaciones a la base de cálculo por concepto de ingresos no declarados, ajuste de ventas por devolución sin sustento, rebajas y descuento sin sustento, y por sobrante de inventario, los cuales fueron aceptados por la recurrente mediante la presentación de la declaración jurada rectificatoria presentada con Formulario de 10 de noviembre de 2017 (folios 3726, 3797, 3798 y 3799/reverso).



Tribunal Fiscal

N° 07937-3-2021

Que el numeral 1 del artículo 178 del referido Código Tributario, antes de la modificación dispuesta por el Decreto Legislativo N° 1311¹⁰, establecía que constituye infracción no incluir en las declaraciones ingresos y/o remuneraciones y/o retribuciones y/o rentas y/o patrimonio y/o actos gravados y/o tributos retenidos o percibidos, y/o aplicar tasas o porcentajes o coeficientes distintos a los que les corresponde en la determinación de los pagos a cuenta o anticipos o declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias en las declaraciones, que influyan en la determinación de la obligación tributaria, y/o que generen aumentos indebidos de saldos o pérdidas tributarias o créditos a favor del deudor tributario y/o que generen la obtención indebida de Notas de Crédito Negociables u otros valores similares.

Que según la Tabla I de Infracciones y Sanciones del citado código, aplicable a personas y entidades generadoras de renta de tercera categoría, la sanción por la referida infracción es una multa equivalente al 50% del tributo omitido, o 50% del saldo, crédito u otro concepto similar determinado indebidamente o 15% de la pérdida indebidamente declarada, o 100% del monto obtenido indebidamente.

Que toda vez que la sanción de multa en mención se sustenta en la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2011, contenido en la Resolución de Determinación N° _____ corresponde resolver en igual sentido respecto a la referida multa; en tal sentido, corresponde revocar la resolución apelada en este extremo a fin que la Administración proceda a emitir un nuevo pronunciamiento sobre la citada sanción, en función a la verificación que efectúe en relación al reparo por provisión de cobranza dudosa.

Que respecto a lo alegado por la recurrente en el sentido que no le correspondería la referida sanción, en atención a lo dispuesto por el Decreto Legislativo N° 1311 y en aplicación del principio de retroactividad benigna, cabe señalar que, de conformidad con la Quinta Disposición Complementaria Final del citado decreto legislativo, la SUNAT, el Tribunal Fiscal y otras administraciones tributarias se sujetarán a los principios de la potestad sancionadora previstos en los artículos 168 y 171 del Código Tributario, no siéndole de aplicación lo dispuesto en el artículo 230 de la Ley N° 27444¹¹, Ley de Procedimiento Administrativo General; en tal sentido, toda vez que el artículo 168 del citado código prevé que las normas tributarias que supriman o reduzcan sanciones por infracciones tributarias, no extinguirán ni reducirán las que se encuentren en trámite o en ejecución, lo pretendido por la recurrente en este extremo no resulta amparable.

Que en cuanto a la Sentencia de Casación N° 2448-2014 LIMA, debe indicarse que no tienen carácter vinculante, pues sus efectos alcanzan solo a las partes respecto del caso concreto, conforme con lo establecido por el artículo 123 del Código Procesal Civil.

Que con relación a que en su caso le resulta aplicable el Decreto Legislativo N° 1311 debido a que la resolución de multa impugnada fue notificada con posterioridad a la entrada en vigencia de dicho decreto legislativo, cabe precisar que conforme con lo dispuesto por el artículo 109 de la Constitución Política del Perú, el principio de aplicación inmediata de las normas, así como la teoría de hechos cumplidos, recogida por nuestro sistema jurídico, se tiene que en el caso de autos la infracción cometida se configura conforme con las reglas vigentes en la fecha de comisión de la infracción, esto es, el 28 de marzo de 2012¹², por lo que la sanción debe, también, ser establecida atendiendo a las reglas vigentes a dicha fecha, de modo que no cabe la aplicación de lo señalado por una norma que entró en vigencia con posterioridad a la fecha de comisión¹³, como pretende la recurrente, puesto que ello implicaría la aplicación retroactiva de dicha disposición, que conforme con lo expuesto en el considerando anterior, no resulta aplicable al caso de autos.

¹⁰ Publicado en el diario oficial "El Peruano" el 30 de diciembre de 2016.

¹¹ De acuerdo con el referido artículo, modificado por el Decreto Legislativo N° 1272, la potestad sancionadora de todas las entidades está regida adicionalmente por los principios especiales de legalidad, debido procedimiento, razonabilidad, tipicidad, irretroactividad, concurso de infracciones, continuación de infracciones, causalidad, presunción de licitud, culpabilidad y Non Bis in idem.

¹² Conforme se advierte de la Resolución de Multa N° _____, materia de impugnación (folio 3766).

¹³ Similar criterio establecido por este Tribunal en la Resolución N° 00819-1-2019, entre otras.



Tribunal Fiscal

N° 07937-3-2021

Que el informe oral solicitado se llevó a cabo el 11 de agosto de 2021 con la asistencia de los representantes de ambas partes, según la Constancia del Informe Oral N° (folio 3938).

Con los vocales Guarníz Cabell, Toledo Sagástegui y Huerta Llanos, interviniendo como ponente el vocal Huerta Llanos.

RESUELVE:

1. **REVOCAR** la Resolución de Intendencia N° de 26 de julio de 2018, en el extremo referido a la prescripción de la acción para determinar la obligación tributaria y exigir el pago de las deudas contenidas en las Resoluciones de Determinación N° **DEJAR SIN EFECTO** los citados valores.
2. **REVOCAR** la Resolución de Intendencia N° de 26 de julio de 2018, en el extremo referido al reparo por provisión de cobranza dudosa, el pago a cuenta del Impuesto a la Renta de diciembre de 2011, y la multa vinculada, debiendo la Administración proceder de acuerdo a lo expuesto en la presente resolución; y **CONFIRMARLA** en lo demás que contiene.

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

GUARNÍZ CABELL
VOCAL PRESIDENTE

TOLEDO SAGÁSTEGUI
VOCAL

HUERTA LLANOS
VOCAL

Farfán Castillo
Secretaria Relatora
HLL/FC/OL/ra

NOTA: Documento firmado digitalmente