



Firmado Digitalmente por
DIAZ TENORIO Diego Arturo
FAU 20131370645 soft
Fecha: 22/06/2022 11:52:30
COT
Motivo: En señal de
conformidad



Tribunal Fiscal

Nº 04458-9-2022

EXPEDIENTE N° : 3758-2022
INTERESADO :
ASUNTO : Impuesto a la Renta
PROCEDENCIA : Lima
FECHA : Lima, 17 de junio de 2022

VISTA la apelación interpuesta por . con Registro Único de Contribuyente (RUC) N° contra la Resolución de Intendencia N° de 16 de febrero de 2022, emitida por la Intendencia de Principales Contribuyentes Nacionales de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria – SUNAT, que declaró infundada la reclamación formulada contra la Resolución de Determinación N° , girada por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2018.

CONSIDERANDO:

Que la recurrente sostiene que en el ámbito tributario la provisión de cobranza dudosa es deducible para efecto de la determinación del Impuesto a la Renta, siempre que se cumplan con los requisitos establecidos en las normas reglamentarias, no obstante, desde la perspectiva contable, la provisión de cobranza dudosa es un gasto que afecta el resultado del ejercicio -al igual que en el ámbito tributario-; sin embargo, el castigo por deudas incobrables solo genera un movimiento en cuentas de balance y no afecta a resultados del ejercicio, pues el castigo es la eliminación o retiro de la contabilidad de un importe previamente reconocido como activo.

Que refiere que con la finalidad de cumplir con los requisitos establecidos en el inciso g) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta y poder castigar las deudas incobrables (sacarlas de la contabilidad), el 30 de abril de 2021, presentó una segunda declaración jurada rectificatoria del Impuesto a la Renta del ejercicio 2018, retrotrayendo el castigo de las deudas incobrables no reconocidas por la Administración a su origen, es decir, no considerándolos en dicho ejercicio, siendo que en la medida que la mencionada rectificatoria afectó únicamente las cuentas del Balance General y no ha tenido impacto alguno en la determinación del Impuesto a la Renta de dicho ejercicio, no significa la afectación en el estado de resultados, puesto que las cuentas por cobrar fueron provisionadas como incobrables en ejercicios anteriores (que no fueron materia de fiscalización y muchos de los cuales se encontrarían prescritos) cumpliendo con la regulación en tales ejercicios. Por lo expuesto, no corresponde que la Administración cuestione la provisión efectuada y, en consecuencia, efectúe reparo por concepto de castigo de deudas incobrables por el importe de S/ 13 411 111,03, y cita al respecto, las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 04003-9-2019, 06263-2-2005, 08561-3-2014, 07691-1-2015 y 06973-5-2003.

Que manifiesta que de lo actuado durante el procedimiento de fiscalización, se advierte que el reparo efectuado por la Administración está vinculado a un tema probatorio, pues esta afirma que la compañía no habría sustentado documentariamente las acciones judiciales hasta establecer la imposibilidad de la cobranza (incumplimiento del primer requisito del inciso g) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta), y no de una doble deducción en el ejercicio 2018, por los ejercicios ya provisionados y deducidos en su momento; sin embargo, cuando la Administración señala que observa los montos castigados se contradice y refiere que se determina un reparo como adición a la renta imponible del ejercicio 2018 por la suma de S/ 13 411 111,03, es decir, da a entender que la compañía hubiera efectuado una doble deducción, esto es, al momento de efectuar la provisión de las deudas y en el año 2018 cuando las deudas provisionadas fueron castigadas como incobrables, lo que no ha ocurrido. Asimismo, agrega que en el hipotético caso que la Administración haya vinculado (equivocadamente) la falta de presentación de documentación con el hecho de haber deducido repetidamente las deudas castigadas como incobrables, ello también es incorrecto, toda vez que para que se efectúe un reparo en la declaración jurada



Firmado Digitalmente por
QUEUNA DIAZ Raul Nicolas
FAU 20131370645 soft
Fecha: 22/06/2022 12:36:10
COT
Motivo: Soy el autor del
documento



Firmado Digitalmente por
VILLANUEVA ARIAS Ursula Isabel
FAU 20131370645 soft
Fecha: 22/06/2022 12:39:26 COT
Motivo: Soy el autor del
documento



Firmado Digitalmente por
BARRERA VASQUEZ Sarita
Emperatriz FAU
20131370645 soft
Fecha: 22/06/2022 12:47:47
COT
Motivo: Soy el autor del
documento



Tribunal Fiscal

Nº 04458-9-2022

debe existir previamente una deducción en el mismo ejercicio, solo en dicha situación sería posible reparar (adicionar) un gasto tomado indebidamente, lo cual no ha ocurrido en el caso materia de análisis en el ejercicio 2018.

Que anota que el inciso g) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, no establece que ante su incumplimiento se genera una renta equivalente al castigo por deudas incobrables, toda vez que el castigo por deudas incobrables no es considerado gasto y no afecta el resultado contable del ejercicio, por ende, no se podría justificar un "reparo aditivo". Asimismo, indica que la Administración debió efectuar una evaluación global y completa, tomando en consideración la información consignada en los registros contables y no limitarse únicamente a la verificación de los requisitos establecidos en la Ley del Impuesto a la Renta y su reglamento para el castigo de cuentas de cobranza dudosa, toda vez que, de la verificación de sus registros contables del ejercicio 2018, se advierte que el importe relacionado al castigo de cuentas de cobranza dudosa, no forma parte de los mismos, es decir, no se encuentran registrados en dicho ejercicio, por lo tanto, no forman parte de la determinación de la renta neta imponible del ejercicio 2018, sino que únicamente se buscaba sacar de la contabilidad dichas cuentas incobrables.

Que mediante escrito de alegatos la recurrente reitera los argumentos antes expuestos.

Que por su parte, la Administración señala que como resultado de un procedimiento de fiscalización efectuado a la recurrente, efectuó un reparo a la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2018, por el castigo de cuentas de cobranza dudosa provisionadas en los ejercicios 2005 a 2013 no sustentadas, debido a que la recurrente no acreditó documentariamente haber ejercitado las acciones judiciales para establecer la imposibilidad de la cobranza, ni demostró que era inútil ejercer tales acciones.

Que de autos se aprecia que mediante la Carta N° y el Requerimiento N° (folios 1210 y 1214), la Administración inició a la recurrente un procedimiento de fiscalización por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2018, emitiendo como resultado de dicho procedimiento, la Resolución de Determinación N° por tal impuesto y ejercicio (folios 1256 a 1260). En ese sentido, la controversia consiste en establecer si el valor impugnado se encuentra arreglado a ley.

Resolución de Determinación N°

Que del punto 1 del Anexo N° 02 del valor girado (folio 1258), se advierte que la Administración reparó la suma de S/ 13 411 111,00 por el castigo de cuentas de cobranza dudosa no sustentadas, al haberse castigado deudas provisionadas sin haber cumplido con la condición de ejercitar las acciones judiciales pertinentes hasta establecer la imposibilidad de la cobranza ni se demostró que era inútil ejercer tales acciones, consignándose como base legal el inciso i) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, así como el inciso g) del artículo 21 de su reglamento.

Que de autos se tiene que mediante el punto 6 del Requerimiento N° (folios 1175 a 1178/vuelta), la Administración comunicó a la recurrente que había verificado en el Libro Diario 2018 cargos en las Cuentas 191101 y 191201 de 31 de diciembre de 2018 con la glosa "Castigo cobranza dudosa años anteriores" por los importes de S/ 3 447 085,08 y S/ 13 831 275,35, respectivamente, que habían afectado a resultados en la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2018; por lo que le solicitó que explicara por escrito con la base legal y la documentación sustentatoria correspondiente, las razones por las cuales procedió a castigar las cuentas por cobrar, debiendo proporcionar un detalle en Excel de los deudores, precisando número de RUC, razón social, y monto castigado encuadrándolos por cada motivo que origina el castigo a la cuenta por cobrar; además, indicó que el detalle debía ser por cada deudor del monto adeudado o castigado, debiéndose presentar la documentación sustentatoria que acredite que las operaciones observadas cumplen con la normatividad tributaria vigente para ser deducibles.

Que en respuesta a lo solicitado, la recurrente presentó escritos de 24 de febrero y 9 de octubre de 2020 (folios 236 a 417 y 439 a 442), en los cuales indicó que al 31 de diciembre de 2017, la Cuenta 129 – Cobranza Dudosa y su contrapartida Cuenta 1911 – Provisión de cobranza dudosa tenían un saldo de S/ 22 345 705,99 producto de la acumulación de las provisiones anuales de diversos ejercicios (años anteriores y provisión del año). Asimismo, señaló que dichas cuentas de control contable (deudores y



Tribunal Fiscal

Nº 04458-9-2022

acreedores) no tienen ningún efecto en los resultados del ejercicio, toda vez que se mantenían para el aspecto estrictamente contable, siendo que debido a su antigüedad se procedió a efectuar el castigo de las mismas, teniendo en cuenta que no existieron pagos por dichas cuentas, y de acuerdo al artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta y el inciso g) del artículo 21 de su reglamento, procedió a castigar las deudas de cobranza dudosa de años anteriores por el importe total de S/ 17 278 360,43, detallando por cada deudor el importe castigado.

Que en el punto 6 del Resultado del Requerimiento N° (folios 159 a 176/vuelta), la Administración dejó constancia del escrito y documentación presentada por la recurrente, entre ellas, los dos asientos contables del Libro Diario de 31 de diciembre de 2018, por concepto de "Castigo de cobranza dudosa de años anteriores", con el siguiente detalle:

CUENTA	DEBE (S/)	HABER (S/)
191101	3 447 085,08	
129101		3 447 085,08
191201	13 831 275,35	
129301		13 831 275,35
	17 278 360,43	17 278 360,43

Que asimismo, señaló que la recurrente sustentó parcialmente lo solicitado; sin embargo, por el monto de S/ 13 411 111,03 retiró de su contabilidad las cuentas por cobrar a clientes, sin sustentar qué deudor y montos procedió a castigar, ya que solo se limitó a presentar el detalle del saldo de la cuenta provisión de deudas incobrables; por lo que procedió a observar como adición a la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2018 dicho importe, por castigar deudas provisionadas sin haber cumplido con la condición de ejercitar las acciones judiciales pertinentes hasta establecer la imposibilidad de la cobranza.

Que mediante el punto 5 del Requerimiento N° (folios 119 a 134), la Administración señaló que en el Resultado del Requerimiento N° se observaron diversos conceptos, entre ellos, el castigo de deudas provisionadas sin sustento documentario por el importe de S/ 13 411 111,03, por lo que solicitó a la recurrente que explicara por escrito, con la base legal respectiva y que sustentara con documentación fehaciente, las razones por las cuales consideraba válida la deducción del castigo de cobranza dudosa efectuada en el ejercicio 2018.

Que en respuesta al Requerimiento N° , la recurrente presentó un escrito de 15 de abril de 2021 (folios 109 a 113), en el que señaló que era contradictoria y equivocada la observación de la Administración, toda vez que acotaba como adición a la renta neta imponible del ejercicio 2018, el importe de S/ 13 411 111,03, sin embargo, en el desarrollo de los requerimientos y resultados, el análisis efectuado por el auditor estaba vinculado a un tema de fehaciencia por supuestamente no haberse sustentado el ejercicio de las acciones judiciales hasta establecer la imposibilidad de la cobranza (incumplimiento del primer requisito del inciso g) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta), es decir, a los requisitos exigidos por la Ley del Impuesto a la Renta y su reglamento para el castigo y no a una doble deducción en el ejercicio 2018 por los ejercicios ya provisionados y deducidos en su momento. Asimismo, refirió que en el supuesto caso que la Administración haya vinculado equivocadamente la falta de presentación de documentación con el hecho de haber deducido repetidamente las deudas castigadas como incobrables, ello era errado, toda vez que para que se efectúe un reparo y se modifique la autodeterminación plasmada en la declaración jurada debía existir previamente una deducción en el mismo ejercicio, solo en dicha situación sería posible reparar (adicionar) un gasto tomado indebidamente, lo cual no había ocurrido en el caso materia de análisis. Agregó que con la finalidad de poder cumplir con los requisitos establecidos en el inciso g) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta y poder castigar las deudas incobrables (sacarlas de la contabilidad), procedería a presentar una declaración jurada rectificatoria por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2018, retrotrayendo el castigo de deudas incobrables a su inicio, y dicha rectificatoria sería presentada respecto de aquellos importes que no habían sido reconocidos por la SUNAT como castigo de deudas incobrables. Añadió que la mencionada



Tribunal Fiscal

Nº 04458-9-2022

rectificatoria en la medida que no afectaría el estado de resultados tampoco incidiría en la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2018, por ende, el efecto sería inocuo.

Que en el punto 5 del Resultado del Requerimiento N° (folios 101/vuelta a 105), la Administración dejó constancia del escrito presentado por la recurrente, e indicó que esta no cumplió con presentar documentación que evidenciara haber cumplido con lo establecido en el numeral 1 del inciso g) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, es decir, no se cumplió con la condición de ejercitar las acciones judiciales pertinentes hasta establecer la imposibilidad de la cobranza para castigar las deudas provisionadas, por lo que mantuvo la observación por S/ 13 411 111,03.

Que posteriormente, mediante el punto 5 del Anexo N° 1 al Requerimiento N° (folio 98), emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario, la Administración comunicó a la recurrente las conclusiones del procedimiento de fiscalización, entre ellas, la observación relacionada con el castigo de las cuentas de cobranza dudosa que no cumplían con el numeral 1 del inciso g) del artículo 21 del Reglamento del Impuesto a la Renta, a efectos de que presentara su descargo correspondiente.

Que en respuesta a tal requerimiento, la recurrente presentó el escrito de 30 de abril de 2021 (folios 94/vuelta a 97), mediante el cual reiteró los argumentos desarrollados en sus escritos anteriores, los cuales, consideró que no fueron desvirtuados por la Administración.

Que en el punto 5 del Resultado del Requerimiento N° (folios 90 y 91), la Administración dejó constancia del escrito presentado por la recurrente, e indicó que mantenía la observación bajo los mismos argumentos planteados en el punto 5 del Resultado del Requerimiento N° por el importe de S/ 13 411 111,03. Asimismo, precisó que mediante la segunda declaración jurada rectificatoria del Impuesto a la Renta del ejercicio 2018 presentada el 30 de abril de 2021, la recurrente sólo modificó los montos en las cuentas del Balance General.

Que al respecto, el artículo 37 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF, establece que 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 dicha ley.

Que el inciso i) del referido artículo, prevé que son deducibles los castigos por deudas incobrables y las provisiones equitativas por el mismo concepto, siempre que se determinen las cuentas a las que corresponden.

Que el numeral 1 del inciso g) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo N° 122-94-EF, modificado por el Decreto Supremo N° 134-2004-EF, dispone que para efectuar el castigo de las cuentas de cobranza dudosa se requiere que hayan sido provisionadas y que se hayan ejercitado las acciones judiciales pertinentes hasta establecer la imposibilidad de la cobranza, salvo cuando se demuestre que es inútil ejercitarlas o que el monto exigible a cada deudor no exceda de tres (3) Unidades Impositivas Tributarias; la exigencia de la acción judicial alcanzaba, inclusive, a los casos de deudores cuyo domicilio se desconocía, debiendo seguirseles la acción judicial prescrita por el Código Procesal Civil.

Que de autos se advierte que mediante el Formulario PDT 708 N° , la recurrente presentó la declaración del Impuesto a la Renta del ejercicio 2018 (folios 1152 a 1158), de la cual se advierte que considerando la utilidad contable y efectuando adiciones y deducciones, se estableció una renta neta imponible de S/ 16 314 721,00 (folio 1155), que fue modificada por las observaciones aceptadas mediante la declaración jurada rectificatoria presentada con Formulario PDT 708 N° el 30 de abril de 2021, incrementando las adiciones (folio 1258), autodeterminación que fue modificada por la Resolución de Determinación N° , en la que se estableció el reparo por castigo de cuentas de cobranza dudosa no sustentadas por la suma de S/ 13 411 111,03, incrementando la renta neta imponible.

Que de lo actuado se aprecia que la Administración reparó el castigo de cuentas por cobrar provisionadas como incobrables, siendo que en el Resultado del Requerimiento N° se dejó constancia



Tribunal Fiscal

Nº 04458-9-2022

que tal castigo fue contabilizado por la recurrente en el ejercicio 2018 mediante un cargo a la cuenta 19 - Provisión para Cuentas de Cobranza Dudosa y un abono a la Cuenta 12 – Clientes (folio 421).

Que la recurrente sostiene, desde la fiscalización y durante todo el procedimiento contencioso, que el registro contable de dicho castigo no afectó los resultados del ejercicio 2018, sino únicamente a cuentas de balance, por lo que no ha tenido ningún efecto en la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2018. Por su parte, la Administración considera como motivo del reparo que la recurrente habría deducido dicho castigo sin cumplir con los requisitos establecidos por la Ley del Impuesto a la Renta y su reglamento, para admitir su deducción en la determinación del Impuesto a la Renta.

Que sobre el particular, en las Resoluciones del Tribunal Fiscal Nº 10577-8-2010 y 07842-3-2012, se ha señalado que la determinación del Impuesto a la Renta se inicia en los resultados contables, respecto de los cuales se procede a realizar la conciliación correspondiente con las normas tributarias, en tanto estas últimas establezcan disposiciones particulares.

Que asimismo, este Tribunal ha establecido en la Resolución Nº 06263-2-2005 que los reparos al gasto o costo se efectuarán respecto de lo consignado en la declaración anual del Impuesto a la Renta.

Que también, en las Resoluciones Nº 08561-3-2014 y 07961-1-2015, entre otras, este Tribunal ha indicado que los Libros Diario y Mayor son los que permiten conocer si una determinada operación fue reconocida como gasto o costo, activo, pasivo o patrimonio y, en este sentido, si tuvo incidencia en la determinación de la renta neta imponible.

Que además, en la Resolución Nº 06973-5-2003 se ha precisado que de no acreditarse que las operaciones contabilizadas en el Libro Diario y que fueron reparadas por la Administración, afectaron los resultados en un ejercicio y por tanto influyeran en la determinación de la renta neta de dicho periodo, corresponde se deje sin efecto tales reparos, manteniéndose únicamente aquellos que sí afectaron los resultados del ejercicio.

Que en ese sentido, dado que para efectos de la determinación de la renta neta imponible del Impuesto a la Renta, se deduce de la renta bruta los gastos necesarios para producir y mantener la fuente, tomando como base el principio del devengado, de conformidad con los artículos 37 y 57 de la Ley del Impuesto a la Renta, resulta necesario, atendiendo a la forma de determinación de dicho impuesto, que en una acotación se determine y precise cuáles son las operaciones contabilizadas como gastos que afectaron la utilidad contable y por ende la renta imponible, o la operación que vía deducción en la declaración jurada se consideró como gasto para establecer la renta imponible¹.

Que de lo verificado por la Administración durante la fiscalización, se advierte que la recurrente registró un cargo contable en la Cuenta 19 y un abono en la Cuenta 12, lo cual, como alega la recurrente, solo refleja una afectación a nivel de cuentas de balance, y no afecta la utilidad contable del ejercicio fiscalizado; inclusive, la recurrente el 30 de abril de 2021 presentó una declaración jurada rectificatoria del Impuesto a la Renta del ejercicio 2018 a fin de retrotraer el castigo de deudas incobrables a su inicio, lo cual sólo significó la modificación de cuentas del balance, tal como se dejó constancia en el Resultado del Requerimiento Nº

Que si bien en el valor girado se señala que el importe observado no cumple con los requisitos establecidos por la Ley del Impuesto a la Renta y su reglamento, para su deducción, no se ha demostrado que el castigo contabilizado haya afectado los resultados en el ejercicio 2018 materia de fiscalización; y, por lo tanto, que influyera en la determinación de la renta neta imponible de dicho ejercicio, a pesar de lo sostenido por la recurrente desde la fiscalización. Por tanto, el reparo efectuado por la Administración no se encuentra debidamente sustentado² y, en ese sentido, corresponde revocar la resolución apelada y dejar sin efecto la Resolución de Determinación Nº

¹ Supuesto distinto ocurre cuando se repara un ingreso omitido de contabilizar, o cuando un ingreso es contabilizado indebidamente o se tenga que reconocer el recupero de un gasto contabilizado en ejercicios anteriores.

² Similar criterio ha sido establecido en la Resolución del Tribunal Fiscal Nº 04003-9-2019.



Tribunal Fiscal

Nº 04458-9-2022

Que el informe oral se realizó con la asistencia de los representantes de ambas partes, según la Constancia del Informe Oral N° que obra en autos.

Con los vocales Queuña Díaz, Villanueva Arias y Barrera Vásquez, e interviniendo como ponente la vocal Barrera Vásquez.

RESUELVE:

REVOCAR la Resolución de Intendencia N° de 16 de febrero de 2022, y **DEJAR SIN EFECTO** la Resolución de Determinación N°

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

QUEUÑA DÍAZ
VOCAL PRESIDENTE

VILLANUEVA ARIAS
VOCAL

BARRERA VÁSQUEZ
VOCAL

Díaz Tenorio
Secretario Relator (e)
BV/DT/CC/mpe.

Nota: Documento firmado digitalmente.