



Tribunal Fiscal

N° 02338-8-2020

EXPEDIENTE N° : 1433-2018
INTERESADO :
ASUNTO : Impuesto a la Renta y Multa
PROCEDENCIA : La Libertad
FECHA : Lima, 4 de marzo de 2020

VISTA la apelación interpuesta por _____, con Registro Único de Contribuyente N° _____, contra la Resolución de Intendencia N° _____ de 21 de julio de 2017, emitida por la Intendencia Regional La Libertad de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria, que declaró infundada la reclamación formulada contra las Resoluciones de Determinación N° _____

giradas por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2011, pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2011, Tasa Adicional de 4,1% por disposición indirecta de enero a diciembre de 2011, y las Resoluciones de Multa N° _____ giradas por la infracción tipificada por numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario.

CONSIDERANDO:

Que de autos se aprecia que mediante Carta N° _____ y Requerimiento N° _____ (fojas 5265, 5266 y 5268), la Administración inició a la recurrente la fiscalización definitiva de sus obligaciones tributarias correspondientes al Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2011, producto de lo cual se emitieron los siguientes valores:

- Resolución de Determinación N° _____ (fojas 5429 y 5503), girada por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2011, debido a que se formularon los siguientes reparos:
 - Exceso de depreciación cargada a resultados.
 - Bonificaciones extraordinarias que no cumplen con el principio de generalidad.
 - Provisión de cobranza dudosa que no cumple con los requisitos de ley.
- Resoluciones de Determinación N° _____ (fojas 5479, 5481, 5483, 5485, 5487, 5489, 5491, 5493, 5495, 5497, 5499 y 5501), giradas por pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2011, debido a que se determinó el siguiente reparo:
 - Diferencias entre lo registrado y lo declarado.
- Resoluciones de Determinación N° _____ (fojas 5455, 5457, 5459, 5461, 5463, 5465, 5467, 5469, 5471, 5473, 5475 y 5477), giradas por la Tasa Adicional de 4,1% por disposición indirecta de enero a diciembre de 2011, respecto de:
 - Gastos sin vinculación con la generación de rentas.

¹ Notificados el 29 de octubre de 2013 (fojas 5267 y 5269), en el domicilio fiscal de la recurrente, según se aprecia del Comprobante de Información Registrada (fojas 5412 y 5413), mediante acuse de recibo, dejándose constancia del nombre y firma de la persona que recibió los documentos, de acuerdo con lo previsto por el inciso a) del artículo 104° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, aplicable al caso de autos, que precisaba que la notificación de los actos administrativos se realizaría por correo certificado o por mensajero, en el domicilio fiscal, con acuse de recibo o con certificación de la negativa a la recepción efectuada por el encargado de la diligencia, debiendo contener el acuse de recibo como mínimo lo siguiente: (i) Apellidos y nombres, denominación o razón social del deudor tributario, (ii) Número de RUC del deudor tributario o número del documento de identificación que corresponda, (iii) Número de documento que se notifica, (iv) Nombre de quien recibía y su firma, o la constancia de la negativa, y (v) Fecha en que se realizaba la notificación.



Tribunal Fiscal

N° 02338-8-2020

- Resoluciones de Multa N° (fojas 5431, 5433, 5435, 5437, 5439, 5441, 5443, 5445, 5447, 5449, 5451 y 5453), giradas debido a que se detectó que la recurrente incurrió en la infracción tipificada por el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, vinculadas al Impuesto a la Renta del ejercicio 2011 y los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a noviembre de 2011.

Que cabe indicar que en el procedimiento de fiscalización, la recurrente a través del Formulario PDT 670 N° de 3 de setiembre de 2014 (fojas 5313 a 5316), presentó declaración jurada en la que rectificó el Impuesto a la Renta del ejercicio 2011, y reconoció las observaciones por gastos sin vinculación con la generación de rentas, gastos de arrendamientos devengados en el ejercicio anterior, Impuesto a la Renta de primera categoría asumido por la recurrente, adquisiciones de bienes y servicios destinados a mejoras de carácter permanente cargadas a gastos, gastos no devengados en el ejercicio 2011, faltante de inventario no adicionado a la renta imponible y exceso de deducción a la renta imponible por depreciación de activos adquiridos vía leasing, habiéndose emitido la Resolución de Determinación N° conforme con lo declarado por la recurrente, tal como lo señala la Administración (foja 5600), por lo que no existe controversia al respecto.

Que en atención a lo expuesto, la materia en controversia consiste en determinar si los reparos por exceso de depreciación cargada a resultados, bonificaciones extraordinarias que no cumplen con el principio de generalidad y provisión de cobranza dudosa que no cumple con los requisitos de ley, determinación de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2011, la Tasa Adicional de 4,1% por disposición indirecta, y la infracción que se le imputa a la recurrente, fueron determinados conforme a ley.

Resoluciones de Determinación N°

Que del Anexo N° 03 a las Resoluciones de Determinación N° giradas por los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2011 (foja 5419), se aprecia que la Administración reparó la base imponible de dicho concepto y períodos debido a que determinó diferencias entre lo registrado y lo declarado; sin embargo, se aprecia que la recurrente no ha planteado argumentos tendientes a desvirtuar el aludido reparo, siendo que de su revisión se observa que se encuentra conforme a ley, por lo que corresponde confirmar la apelada en este extremo.

Resoluciones de Determinación N°

Que del Anexo N° 4 a las Resoluciones de Determinación N° (foja 5418), giradas por la Tasa Adicional de 4,1% por disposición indirecta de renta de enero a diciembre de 2011, se aprecia que la Administración aplicó dicha tasa al concepto de gastos sin vinculación con la generación de rentas; sin embargo, tal observación fue reconocida por la recurrente mediante el Formulario PDT 670 N° de 3 de setiembre de 2014, conforme se ha verificado anteriormente, por lo que al haber rectificado la recurrente su declaración, el ingreso reconocido puede ser materia de posterior control tributario⁽¹⁾, por lo que corresponde levantar tal reparo y revocar la apelada en este extremo, debiendo dejarse sin efecto las Resoluciones de Determinación N°

Resolución de Determinación N°

Exceso de depreciación cargada a resultados

⁽¹⁾ Similar criterio se ha establecido en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 13887-4-2014 y 01215-9-2014, entre otras.

2



Tribunal Fiscal

Nº 02338-8-2020

Argumentos de la recurrente

Que la recurrente sostiene que la construcción se realizó en un inmueble ubicado en el
cuya jurisdicción corresponde a la Municipalidad del Centro Poblado Menor de
Villa del Mar, la misma que depende de la Municipalidad Distrital de Huanchaco, por lo que todo
documento se entiende ingresado a esta última municipalidad.

Que refiere que cumplió con el requisito referido a que la construcción se inicie a partir del año 2010, para
la aplicación del régimen especial de depreciación establecido por la Ley N° 29342, que permite la
utilización de una tasa de 20%, puesto que si bien la licencia de edificación fue otorgada el 24 de mayo de
2011, el trámite para la obtención de dicha licencia se inició ante la Municipalidad del Centro Poblado
Menor de Villa de Mar en el año 2010, asimismo precisó que dicho trámite no correspondía a una
regularización, y que se permite al ciudadano iniciar las construcciones con el expediente ingresado ya
que la emisión del certificado dura como mínimo noventa días.

Argumentos de la Administración

Que la Administración señala que producto de la fiscalización practicada a la recurrente reparó la renta
neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2011, debido a que observó la deducción de un
exceso de depreciación respecto de una obra de construcción a la que aplicó una tasa de 20%,
verificando que la licencia de edificación presentada por la recurrente fue emitida el de mayo de 2011,
por lo que aquella no cumplió con lo establecido en el inciso a) del artículo 2° de la Ley N° 29342, según
la cual para gozar del régimen especial de depreciación previsto en dicha norma, la construcción debía
haberse iniciado a partir del 1 de enero de 2009, entendiéndose como inicio de la construcción el
momento en que se obtenga la licencia de edificación.

Que la Administración alega que la constancia que acreditaría que realizó el trámite de licencia de
construcción el 12 de octubre de 2010 no es admisible conforme con el artículo 125° del Código
Tributario.

Análisis

Que del Anexo N° 1 de la Resolución de Determinación N° (fojas 5423 a 5429), se
aprecia que la Administración reparó la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2011,
debido al incumplimiento de la recurrente del requisito establecido en el inciso a) del artículo 2° de la Ley
N° 29342, por lo que se detectó un exceso de depreciación de construcciones cargado a resultados, por
el importe de S/ 103 143,00.

Que de acuerdo con el inciso f) del 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, son deducibles las depreciaciones por desgaste u obsolescencia de los bienes de activo fijo.

Que el artículo 38° de la citada ley señala que el desgaste o agotamiento que sufran los bienes del activo
fijo que los contribuyentes utilicen en negocios, industria, profesión u otras actividades productoras de
rentas gravadas de tercera categoría, se compensará mediante la deducción por las depreciaciones
admitidas en dicha ley.

Que el artículo 39° de la misma ley, modificado por Ley N° 29342², dispone que los edificios y
construcciones se depreciarán a razón del 5% anual.

² Vigente desde el 1 de enero de 2010.



Tribunal Fiscal

Nº 02338-8-2020

Que de otro lado, mediante el artículo 1° de la Ley N° 29342, publicada el 7 de abril de 2009 y que entró en vigencia el 1 de enero de 2010, se estableció de manera excepcional y temporal un régimen especial de depreciación de edificios y construcciones para los contribuyentes del régimen general del Impuesto a la Renta.

Que el artículo 2° de la indicada ley dispuso que a partir del ejercicio 2010, los edificios y las construcciones se podrán depreciar, para efecto del Impuesto a la Renta, aplicando un porcentaje anual de depreciación del 20% hasta su total depreciación, siempre que cumplan las siguientes condiciones:

- a) La construcción se hubiera iniciado a partir del 1 de enero de 2009. Se entiende como inicio de la construcción el momento en que se obtenga la licencia de edificación u otro documento que establezca el reglamento. Para determinar el inicio de la construcción, no se considera la licencia de edificación ni cualquier otro documento que sea emitido como consecuencia de un procedimiento de regularización de edificaciones.
- b) Si hasta el 31 de diciembre de 2010 la construcción tuviera como mínimo un avance de obra del 80%. Tratándose de construcciones que no hayan sido concluidas hasta el 31 de diciembre de 2010, se presume que el avance de obra a dicha fecha es menor al 80%, salvo que el contribuyente pruebe lo contrario. Se entiende que la construcción ha concluido cuando se haya obtenido de la dependencia municipal correspondiente la conformidad de obra u otro documento que establezca el reglamento.

Que mediante el punto 13 del Requerimiento N° (fojas 5227 y 5229), la Administración señaló que la recurrente cargó a resultados del ejercicio 2011 la depreciación de la obra denominada

, aplicando para tal efecto una tasa de depreciación de 20% y no de 5%, según lo previsto por la Ley del Impuesto a la Renta, precisando que la Ley N° 29342 estableció un régimen especial de depreciación por el que a partir de 2010 los edificios y otras construcciones podrían depreciar aplicando dicha tasa siempre que la construcción se hubiera realizado a partir del 1 de enero de 2009, y tuviera al 31 de diciembre de 2010 un avance de obra mínimo del 80%, sin embargo, la recurrente exhibió licencia de edificación de 24 de mayo de 2011, y al 31 de diciembre de 2010 no tenía el avance de obra mínimo, por lo que la Administración observó el exceso de depreciación según lo detallado en el Anexo N° 10 (foja 5240), solicitando a la recurrente que presentara la documentación de sustento que desvirtúe la observación realizada.

Que mediante escrito de respuesta de 19 de mayo de 2014 (fojas 3612 y 3615), la recurrente indicó que si bien la licencia de edificación fue concedida el 24 de mayo de 2011 por la Municipalidad Distrital de Huanchaco, el expediente fue ingresado a la Municipalidad del Centro Poblado Menor de Villa del Mar el año 2010, que es donde pertenece el predio, agregando que el TUPA de las municipalidades faculta a empezar la construcción con el expediente ingresado ya que la emisión del certificado dura como mínimo 90 días; asimismo señaló que cumplió con el avance de obra al 80%.

Que en el punto 13 del Anexo al Resultado del Requerimiento N° y Anexo N° 11 (fojas 5207, 5217 y 5218), la Administración dio cuenta del escrito presentado por la recurrente y dejó constancia, entre otros, que de acuerdo con lo establecido por la Ley N° 29342, es condición para aplicar la tasa de depreciación de 20% que la construcción se hubiera iniciado a partir del 1 de enero de 2009, condición que se debe a que el régimen especial de depreciación es aplicable desde el ejercicio 2010, por lo que al verificarse que la licencia de edificación es del 24 de mayo de 2011, no se cumplió con la mencionada condición, ni se cumplió con el requisito concurrente del avance mínimo de construcción, por lo que procedió a mantener su observación.

   4 



Tribunal Fiscal

Nº 02338-8-2020

Que al amparo del artículo 75º del Código Tributario, mediante el Requerimiento N° (fojas 5186 a 5188), la Administración solicitó a la recurrente que formule sus descargos, entre otros, contra este reparo.

Que mediante escrito de respuesta a dicho requerimiento (foja 4375), la recurrente refirió que el inicio de la construcción de la obra se produjo en el año 2010 y que si bien la licencia de fue concedida el 24 de mayo de 2011, el expediente para obtenerla se tramitó el año 2010.

Que en el punto 10 del Resultado del Requerimiento N° (fojas 5180, 5181 y 5184), la Administración dio cuenta del escrito presentado por la recurrente, y dejó constancia que de la evaluación de los documentos presentados, verificó que la recurrente cumplía con el avance mínimo de construcción, pero no desvirtuó la observación realizada respecto del inicio de la construcción.

Que como se aprecia, la Ley N° 29342 estableció una tasa especial de depreciación del 20% para los activos fijos que constituyan edificios y construcciones, distinta de la tasa general de depreciación del 5% prevista por la Ley del Impuesto a la Renta, habiendo contemplado la Ley N° 29342 dos condiciones que tenían que verificarse de manera concurrente para que los contribuyentes pudieran acogerse a esta tasa especial de depreciación: la primera, referida al inicio de la construcción, y la segunda, referida a la culminación de la construcción o al avance de obra con un mínimo del 80%.

Que de lo expuesto se tiene que la Administración desconoce la tasa especial de depreciación del 20% aplicada por la recurrente en el ejercicio 2011 al no cumplir con el requisito referido al inicio de la edificación, pues la licencia fue emitida el año 2011 y el régimen especial es aplicable desde el ejercicio 2010, por lo que se colige que la Administración sostiene que la referida licencia debía haber sido obtenida por la recurrente hasta el año 2010 como máximo; mientras que la recurrente no niega que la licencia la obtuvo el 24 de mayo de 2011, afirmando que los trámites para su obtención los inició el año 2010 y que incluso realizó un avance de la construcción mayor al 80% al 31 de diciembre de 2010, lo que es reconocido por la Administración.

Que de autos se aprecia que la Administración señala que reparó el exceso de depreciación de la recurrente por el ejercicio 2011, pues la Licencia de Edificación N° es de fecha 24 de mayo de 2011; sin embargo, esta instancia advierte que el inciso a) del artículo 2º de la Ley N° 29342 establece expresamente que para acogerse al citado régimen, la edificación debería iniciarse a partir del 1 de enero de 2009, circunstancia que se encuentra acreditada con la referida licencia que es posterior a dicha fecha y que acredita que la edificación no se inició el ejercicio 2008 o antes, tal como proscribe la referida norma.

Que asimismo debe señalarse que si bien el régimen especial es aplicable desde el ejercicio 2010, como señala la Administración a efectos de desconocer parte de la depreciación de la recurrente, la depreciación que repara no corresponde al ejercicio 2010, año en el que se entendería que no aplicaría dicho régimen especial al no contar la recurrente con la licencia exigida por el mencionado inciso a) del artículo 2º de la Ley N° 29342; sino que la depreciación reparada corresponde al ejercicio 2011, apreciándose que en este último año está acreditado el cumplimiento del requisito indicado en el aludido inciso a) del artículo 2º de la Ley N° 29342, como es la obtención de la licencia de edificación, así como también que la recurrente cumplía con el segundo requisito contemplado en la norma, al contar con el mínimo de avance de obra requerido al 31 de diciembre de 2010.

Que en tal sentido, corresponde levantar el reparo materia de análisis.

Bonificaciones extraordinarias que no cumplen con el principio de generalidad

Argumentos de la recurrente

   5 



Tribunal Fiscal

Nº 02338-8-2020

Que la recurrente sostiene que para la entrega de los bonos de éxito se realizó una evaluación de desempeño de la productividad y que si el trabajador obtenía el puntaje de 100%, calificaba para la entrega del respectivo bono, por tal motivo, entregó bonos de éxito a _____ en sus calidades de gerente de _____ ; de la empresa en Chiclayo y Piura, respectivamente, dado que estos obtuvieron una calificación de 100%, y que no entregó bonos a los demás trabajadores que tenían el mismo rango jerárquico debido a que solo obtuvieron una menor calificación producto de actos deshonestos y negligencias.

Que refiere que otorgó un bono de éxito a _____ en su calidad de gerente financiero, por cuanto aquella efectuó la reingeniería del área administrativa y financiera, recuperación, orden y control en la cartera de cobranzas, refinanciamiento de las cuentas por pagar, búsqueda de nuevos financiamientos, entre otros labores, y que si bien otro trabajador tiene su mismo rango jerárquico, no le entregó un bono de éxito debido a que no realizó una gestión que haya satisfecho sus expectativas. Cita las Resoluciones del Tribunal Fiscal Nº 02230-2-2003, 02506-2-2004 y 06671-3-2004.

Argumentos de la Administración

Que la Administración señala que producto de la fiscalización realizada a la recurrente, reparó la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2011, por la indebida deducción de bonificaciones extraordinarias otorgadas a trabajadores, sin cumplir con el criterio de generalidad.

Análisis

Que conforme se aprecia del Anexo Nº 1 de la Resolución de Determinación Nº _____ (fojas 5423 a 5429), la Administración reparó la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2011, puesto que observó la deducción de bonificaciones extraordinarias que fueron otorgadas sin cumplir con el criterio de generalidad, por el importe de S/ 31 526,00.

Que el artículo 37º de la Ley del Impuesto a la Renta dispone 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, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por dicha ley.

Que el inciso l) del citado artículo 37º establece que son gastos deducibles los aguinaldos, bonificaciones, gratificaciones y retribuciones que se acuerden al personal, incluyendo todos los pagos que por cualquier concepto se hagan a favor de los servidores en virtud del vínculo laboral existente y con motivo del cese. Estas retribuciones podrán deducirse en el ejercicio comercial a que correspondan cuando hayan sido pagadas dentro del plazo establecido por el Reglamento para la presentación de la declaración jurada correspondiente a dicho ejercicio.

Que el artículo 19º de la Ley Nº 28991³, que modificó el último párrafo del artículo 37º de la Ley del Impuesto a la Renta, señala que para efecto de determinar que los gastos sean necesarios para producir y mantener la fuente, éstos deberán ser normalmente para la actividad que genera la renta gravada, así como cumplir con criterios tales como razonabilidad en relación con los ingresos del contribuyente, generalidad para los gastos a que se refieren los incisos l), ll) y a.2) de este artículo, entre otros.

Que sobre el particular, este Tribunal en las Resoluciones Nº 10167-2-2007 y 8637-1-2012, entre otras, ha establecido el criterio que el inciso l) del artículo 37º de la Ley del Impuesto a la Renta se refiere a las gratificaciones y retribuciones que se acuerden en favor del personal, es decir, debe entenderse que comprende las gratificaciones y pagos extraordinarios u otros incentivos que se pacten en forma adicional a la remuneración convenida con el trabajador por sus servicios y a las retribuciones o beneficios establecidos legalmente.

³ Publicado el 27 de marzo de 2007.

_____ 6 _____



Tribunal Fiscal

N° 02338-8-2020

Que asimismo, en las Resoluciones N° 3786-4-2007 y 4194-3-2016, entre otras, ha señalado que las gratificaciones extraordinarias a diferencia de las gratificaciones ordinarias, dispuestas por imperio de la ley o por convenio entre trabajadores y empleadores, que corresponden al vínculo laboral existente, responden a un acto de liberalidad del empleador, por lo que es indiferente la intención de la persona que las otorga, no debiendo tener una motivación determinada, en la medida que no existe obligación legal o contractual de efectuarlas; en tal sentido, las referidas gratificaciones son perfectamente deducibles como gasto, siempre y cuando hubiesen cumplido con los requisitos establecidos en la legislación del Impuesto a la Renta, entre ellos, los incluidos por la Ley N° 28991.

Que en cuanto al criterio de generalidad del gasto aplicable al inciso l) del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta, en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 1752-1-2006 y 898-4-2008, entre otras, se ha establecido que la generalidad de los gastos debe verificarse en función al beneficio obtenido por funcionarios de rango o condición similar, y dentro de esta perspectiva bien podría ocurrir que dada la característica de un puesto, el beneficio corresponda sólo a una persona, sin que por ello se incumpla con el requisito de generalidad.

Que de acuerdo con las normas y criterios glosados, se tiene que las retribuciones que realiza el empleador de manera voluntaria en favor de sus trabajadores, en virtud del vínculo laboral (gratificaciones extraordinarias, bonos de productividad, bonificaciones especiales, entre otros), que en estricto son liberalidades (ya que carecen de una motivación específica, dado que pueden ser otorgadas con la finalidad de lograr una mejor identificación con los objetivos de la empresa o generar un incentivo de trabajo y producción, entre otros), constituyen gastos deducibles siempre y cuando cumplan los requisitos establecidos por la legislación del Impuesto a la Renta, entre ellos, el criterio de generalidad mencionado en la Ley N° 28991.

Que mediante el punto 14 del Requerimiento N° (foja 5229), de 12 de mayo de 2014, la Administración indicó que en la Cuenta 62211 – Otras remuneraciones se registraron bonos de éxito, por lo cual solicitó a la recurrente que cumpliera con sustentar con la documentación correspondiente los logros obtenidos por los beneficiarios de dichos bonos que justificaron su entrega, puesto que de acuerdo al organigrama de la empresa, no se cumplió con el criterio de generalidad.

Que mediante punto 1 del Anexo N° 01 al Requerimiento N° (fojas 5195 a 5198), de 8 de julio de 2014, la Administración reiteró lo solicitado en el punto 14 del Requerimiento N° solicitando a la recurrente que indicara la base legal para considerar a tales bonos de éxito como gasto deducible; asimismo, solicitó describir los criterios y procedimientos para otorgar bonos de éxito a algunos trabajadores y no a otros que figuran en el mismo rango jerárquico.

Que en el punto 14 del Resultado del Requerimiento N° (fojas 5214 a 5224), de 27 de agosto de 2014, la Administración dio cuenta del escrito de respuesta presentado por la recurrente (fojas 3609 a 3613), en el que este manifestó que todos los años otorga dicho beneficio a los trabajadores que sobresalen en su desempeño. Agregó que en su calidad de gerente de captó clientes superando las metas establecidas; que en su calidad de gerente de manejó las sucursales de Piura y Chiclayo superando las metas propuestas, y que respecto de dichas personas obtuvo un informe del gerente general, otorgando la calificación del 100% positivo.

Que en el punto 1 del Resultado del Requerimiento N° (fojas 5190 a 5193), de 27 de agosto de 2014, la Administración dio cuenta del escrito y documentación presentada por la recurrente, y dejó constancia que de acuerdo al organigrama de la recurrente, tiene la calidad de gerente del y tenía a su cargo a trabajadores con el mismo rango jerárquico, y únicamente otorgó bonos de éxito a debido a que según el informe del gerente general, tales trabajadores obtuvieron el 100% en su evaluación; sin embargo, la recurrente no sustentó con documentos probatorios las razones por las que no entregó bonos a los demás trabajadores con el mismo rango jerárquico. Asimismo, señaló que que si bien a en su calidad de gerente financiero, se le entregó bonos de éxito, de acuerdo al organigrama de



Tribunal Fiscal

Nº 02338-8-2020

la empresa, esta se encontraba en el mismo rango jerárquico que gerente del área de , al cual no se le entregaron dichos bonos, por lo que se procedió a observar el gasto correspondiente a las mencionadas bonificaciones de éxito.

Que a través del Requerimiento N° (fojas 5186 a 5188), la Administración, en virtud de lo establecido por el artículo 75° del Código Tributario, solicitó a la recurrente que formule sus descargos, entre otros, contra este reparo.

Que en el punto 12 del Resultado del Requerimiento N° (fojas 5178 y 5179), la Administración dio cuenta del escrito y documentación presentada por la recurrente y dejó constancia que con relación a los bonos de éxito entregados a , estos se encontraban en el mismo rango jerárquico que , los que no recibieron ningún bono pues según la recurrente cometieron actos deshonestos y negligencias, sin embargo, aquella no cumplió con acreditar tal afirmación, y que también se encontraban en el mismo rango los trabajadores quienes trabajaban en la gerencia financiera liderada por , a quienes tampoco otorgaron bonos, a pesar de que la recurrente afirmó que dicha gerencia cumplió con las metas y justificó el bono otorgado a la mencionada trabajadora.

Que en ese sentido, la Administración procedió a reparar la deducción de bonificaciones extraordinarias, conforme con el siguiente detalle:

ÁREA	CARGO	TRABAJADOR	BONO S/
Post venta			16 458,00
Post venta			8 640,00
Soporte administrativo y financiero			6 428,00
Total			31 526,00

Que conforme con lo expuesto, se aprecia que la Administración formuló sus observaciones sustentándose en que la entrega de diversas bonificaciones extraordinarias no cumplieron con el criterio de generalidad.

Que de acuerdo al Comprobante de Información Registrada de la recurrente (fojas 5636 a 5654), esta declaró como actividad económica principal la venta de vehículos automotores – CIU 50102.

Que según el Acta de Sesión de Directorio de 14 de marzo de 2012 (fojas 3652 y 3653), la recurrente acordó entregar bonos extraordinarios a los trabajadores que hubieran mostrado un buen desempeño en el cumplimiento de sus labores en el año 2011.

Que cabe indicar que de acuerdo al organigrama presentado por la recurrente (foja 3651), la estructura funcional de esta se encontraba compuesta por el directorio, a su cargo la gerencia y a cargo de esta última, las gerencias de las que se encontraban en un mismo rango. ocupó el cargo de gerente de , el cargo de gerente

Que dentro de la gerencia de y la gerencia , se encontraban diversos cargos con el mismo rango jerárquico, ocupados por los trabajadores de y trabajadores de gerencia , sin embargo, de acuerdo con lo expuesto en los considerandos precedentes, la recurrente solo otorgó bonos de éxito a

Que de autos se observa que la recurrente, a fin de sustentar la entrega de dichos bonos a proporcionó un documento denominado (foja 3654), referido al área de post venta y suscrito por el gerente de dicha área,

Handwritten signatures and the number 8.



Tribunal Fiscal

Nº 02338-8-2020

en el que consta la evaluación de los trabajadores con un porcentaje de 100%, y con porcentajes menores.

Que dicho documento no contiene las evaluaciones de los trabajadores de la gerencia que se encontraban en el mismo rango jerárquico, vale decir, como tampoco comprendió la evaluación de en la evaluación de desempeño del área de post venta; asimismo comprendió en dicho documento la evaluación de quien no figura como trabajador en el citado

Que por consiguiente, no se encuentra acreditado que la recurrente hubiera sustentado las diferencias en el otorgamiento de bonos a la no entrega de estos bonos a otros trabajadores del mismo rango jerárquico; por lo que en tal sentido el reparo a los bonos extraordinarios otorgados a dichas personas se encuentra arreglado a ley, correspondiendo mantenerlo y confirmar la apelada en este extremo.

Que respecto al bono otorgado a en su calidad de gerente cabe señalar que tal como se evidencia del indicado organigrama de la recurrente y de lo expuesto anteriormente, que la gerencia de cuenta con el mismo rango jerárquico que la gerencia estando a cargo de a quien no se le entregó ningún bono por su desempeño en el año 2011.

Que sobre el particular, la recurrente afirmó que otorgó el referido bono a debido a que realizó, entre otros, la y, por el contrario, no otorgó ningún beneficio a dado que no realizó una gestión que haya satisfecho las necesidades de la empresa; sin embargo, de autos no se advierte que la recurrente hubiera proporcionado documentación que permita respaldar sus afirmaciones.

Que en ese sentido, al no haberse acreditado documentariamente el cumplimiento del criterio de generalidad respecto del bono extraordinario otorgado por la recurrente en beneficio de corresponde mantener el reparo.

Que respecto a las Resoluciones del Tribunal Fiscal invocadas por la recurrente referidas a casos en los que se señaló que al no cumplirse con el principio de generalidad, los gastos efectuados serían deducibles al constituir renta de quinta categoría para los trabajadores, carece de sustento pues este Tribunal en dicha oportunidad se pronunció con anterioridad a la incorporación del último párrafo del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta⁷, que establece expresamente que para efecto de determinar que los gastos sean necesarios para producir y mantener la fuente, y por lo tanto deducibles, éstos deberán cumplir, entre otros, con criterios tales como el de generalidad para los gastos a que se refiere el inciso I), como en el presente caso.

Que no son aplicables las resoluciones de este Tribunal citadas que señalan que el principio de generalidad no implica necesariamente comprender a la totalidad de los trabajadores, pues en el presente caso el reparo de la Administración ha sido por no sustentar documentariamente los criterios que habría utilizado la recurrente para no pagar la indicada bonificación a los trabajadores que se encontraban en la misma condición y rango jerárquico.

⁴ Quien sería el propio

⁵ Mediante escrito de 2 de setiembre de 2014, la recurrente indicó que no laboraba en su empresa, sino en la otra empresa (foja 4380), observando que el organigrama presentado por la recurrente señala a este sujeto como trabajador de la

⁶ Cabe precisar que mediante escrito de 2 de setiembre de 2014, la recurrente indicó que era el jefe en la ciudad de Chimbote, sin embargo en el mismo documento señaló previamente que era el jefe en dicha ciudad (foja 4380). lo que no es coherente; observándose que el organigrama presentado por la recurrente señala en dicho cargo a

⁷ En similar sentido se pronuncia la Resolución del Tribunal Fiscal Nº 1954-10-2019.



Tribunal Fiscal

N° 02338-8-2020

Provisión de cobranza dudosa que no cumple con los requisitos de ley

Argumentos de la recurrente

Que la recurrente sostiene respecto del reparo por la provisión de cobranza dudosa por facturas que al 31 de diciembre de 2011 no estuvieron pendientes de cobro, que efectuó la provisión de las deudas contenidas en los referidos comprobantes de pago según sus principios y prácticas contables, por lo que el pago efectuado por no fue dirigido según su criterio a las mismas facturas que señaló la citada empresa; en tal sentido, señala que en el cruce de información realizado por la Administración, las facturas deudoras y provisionadas en su contabilidad no corresponden a las mismas registradas como cuentas por pagar por su cliente. Agrega que esta aplicación distinta de los principios y prácticas contables no debe implicar dar validez a la contabilidad de su cliente y desconocer sus provisiones y que según la Resolución del Tribunal Fiscal N° 3168-1-2006 la Administración no puede dar fe de la información brindada por un tercero y cuestionar la contabilidad que tuvo disponible.

Que asimismo menciona que las deudas provisionadas como incobrables fueron materia de un proceso judicial, las cuales se encuentran sustentadas en las 124 facturas emitidas a y que las facturas con fecha de vencimiento 19 de noviembre de 2011, observadas por la Administración por no cumplir con los requisitos de ley, cumplen con lo señalado en el inciso f) del artículo 21° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, además de encontrarse vencidas y por las cuales existían dificultades financieras, sustentadas en los análisis periódicos elaborados por el área de créditos, y por las que se iniciaron las acciones judiciales respectivas.

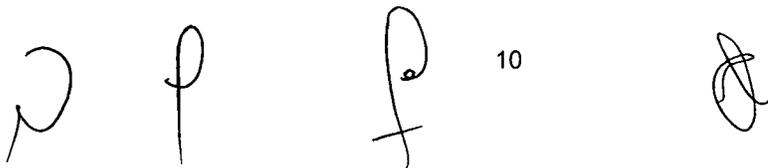
Argumentos de la Administración

Que la Administración señala que producto del procedimiento de fiscalización, reparó la base imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2011, debido a que determinó la provisión de cobranza dudosa que no cumplía los requisitos de ley, por el importe de S/ 256 677,00, alegando que si bien hubo un error material en la mención de la serie de las notas de crédito observadas, se subsanó dicho error.

Análisis

Que conforme se aprecia del Anexo N° 1 de la Resolución de Determinación N° (fojas 5423 a 5429), la Administración reparó los gastos 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 total de S/ 256 677,00, debido a que determinó: i) comprobantes de pago pendientes de pago al 31 de diciembre de 2011 según cruce de información; ii) facturas cuyo vencimiento es el 19 de noviembre de 2011, y iii) notas de crédito no deducidas de la provisión de cobranza dudosa; 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, y el inciso f) del artículo 21° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que el artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta, señala 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; y, en consecuencia, según el inciso i) del citado artículo, 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. Agrega el aludido inciso que 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.





Tribunal Fiscal

Nº 02338-8-2020

Que el inciso f) del artículo 21º del Reglamento de la citada ley, aprobado por Decreto Supremo Nº 122-94-EF, modificado por Decreto Supremo Nº 134-2004-EF, dispone que para efectuar la provisión de deudas incobrables a que se refiere el inciso i) del aludido artículo 37º 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 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 de conformidad con las normas glosadas y de acuerdo con lo establecido por este Tribunal en las Resoluciones Nº 06985-3-2007 y 12364-1-2009, entre otras, la provisión por 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 acrediten lo siguiente: 1) La condición de incobrable, por cualquiera de las alternativas descritas en la norma, es decir, demostrarse 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; 2) 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, 3) La proporcionalidad de la deducción respecto del monto que califica como incobrable.

Que en relación con las gestiones de cobro luego del vencimiento de la deuda, este Tribunal en las Resoluciones Nº 17044-8-2010, 11450-5-2011 y 4831-9-2012, ha señalado que la gestión de cobranza se puede llevar a cabo por distintos medios, como puede ser escrito, mediante llamadas telefónicas, personalmente, u otros medios tales como el correo electrónico, mensaje de texto, entre otros, siempre y cuando se encuentre acreditada su efectiva realización y recepción por parte del deudor, es decir, debe demostrarse la gestión de cobranza y la oportunidad de esta.

Que en la Resolución Nº 07824-1-2015 se ha indicado que el numeral 1 del inciso f) del artículo 21º del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta antes mencionado supone un control específico de cada deudor cuya deuda haya sido objeto de provisión, que dé cuenta de las dificultades financieras de aquél que anticipen un riesgo en la efectividad del cobro de la deuda, motivo por el cual ésta se provisiona, o en todo caso, gestiones de cobro que evidencien la morosidad de dicho deudor a fin de proceder a su provisión, entre otros supuestos.

Que mediante el punto del Requerimiento Nº (foja 5229), la Administración señaló que las deudas de cobranza dudosa consignadas en el Anexo Nº 11 adjunto (fojas 5230 a 5239) no tenían una antigüedad mayor a un año, no demostró las dificultades financieras que hicieran previsible el riesgo de incobrabilidad, no demostró la morosidad del deudor, no exhibió documentos que evidenciaran las gestiones de cobro luego del vencimiento de la deuda o protesto del documento, y no acreditó el inicio de procedimientos judiciales de cobranza; asimismo que la recurrente otorgó créditos a , después que los créditos anteriores habían vencidos y no fueron pagados, hecho que se considera como deudas objeto de renovación; por lo que solicitó a la recurrente que sustentara con la documentación respectiva sus descargos a las observaciones realizadas.

   11 



Tribunal Fiscal

N° 02338-8-2020

Que mediante el punto 16 del anexo al resultado del Requerimiento N° (fojas 5214 a 5216), la Administración dio cuenta del escrito presentado por la recurrente, y dejó constancia que realizó un cruce de información con , en el que determinó que los comprobantes de pago detallados en el Anexo N° adjunto no se encontraban pendientes de cobro al 31 de diciembre de 2011 (fojas 5204 y 5205); que el Anexo N° adjunto se detallaban comprobantes de pago con vencimiento el 19 de noviembre de 2011 (foja 5201) en los que no se demostró la morosidad del deudor , el protesto de documentos o el inicio de procedimientos judiciales; y que en el Anexo N° (foja 5201) la Administración observó la existencia de notas de crédito emitidas a que no fueron deducidas de la provisión de cobranza dudosa; por lo que procedió a observar dichos conceptos.

Que mediante Requerimiento N° (fojas 5173 a 5175), la Administración reiteró a la recurrente que los comprobantes detallados en el Anexo N° 1 adjunto (fojas 5171 y 5172) se encontraban pendientes de pago al 31 de diciembre de 2011, conforme con en el cruce de información a la empresa ; que no se sustentó la incobrabilidad de los comprobantes de pago consignados en el Anexo N° adjunto (foja 5168); y que a las notas de crédito señaladas en el Anexo N° (foja 5168) no fueron deducidas de la deuda provisionada; por lo que solicitó desvirtuar las observaciones anotadas.

Que mediante escrito de respuesta a dicho requerimiento (fojas 4802 a 4807), la recurrente manifestó que los comprobantes de pago detallados en el Anexo N° fueron provisionados siguiendo sus principios y prácticas contables, que no necesariamente coinciden con el criterio de agregando que algunas facturas de este anexo fueron materia de un proceso judicial en el que no se cuestionó la existencia de tales deudas; que la provisión de los comprobantes de pago contenidos en el Anexo N° cumple con los requisitos establecidos pues son deudas vencidas y con dificultades financieras del deudor, conforme los análisis periódicos efectuados por el área de créditos y que incluso se iniciaron las acciones judiciales su cobro; y que las notas de crédito no se encuentran autorizadas y nunca fueron emitidas.

Que a través del Anexo al Resultado del Requerimiento N° (fojas 5163 y 5164), la Administración dio cuenta del escrito presentado por la recurrente y dejó constancia que las facturas que al 31 de diciembre de 2011 no estuvieron pendientes de cobro detalladas en el Anexo N° 1 del Requerimiento N° fueron canceladas el 1 de febrero, 16 de agosto y 14 de octubre de 2011 con Cheques N° emitidos por el ; que en los comprobantes de pago detallados en el Anexo N° 3 no se demostró la existencia de dificultades financieras del deudor, la morosidad del deudor a través de gestiones de cobro, no hubo documentos protestados, no se iniciaron procedimientos judiciales de cobranza, al 31 de diciembre de 2011 no transcurrieron más de doce meses, sino solo 41 días desde el vencimiento de las facturas; y que tampoco se desvirtuó el no haber deducido de la provisión las notas de crédito detalladas en el Anexo N° por lo que la Administración procedió a mantener las observaciones (foja 5162).

Que de lo expuesto se aprecia que la Administración ha especificado como motivos determinantes del reparo: i) Comprobantes de pago que no estuvieron pendientes de cobro al 31 de diciembre de 2011, ii) Comprobantes de pago con vencimiento en el ejercicio 2011, por los cuales no se demostró la morosidad del deudor, y iii) Notas de crédito emitidas a no deducidas de la provisión de cobranza dudosa.

i) Comprobantes de pago que no estuvieron pendientes de cobro al 31 de diciembre de 2011

Que de la revisión del anexo al Resultado del Requerimiento N° (foja 5162), se aprecian las Facturas N°

2 1 12 1



Tribunal Fiscal

Nº 02338-8-2020

emitidas por la recurrente a _____, las que fueron reparadas debido a que no se encontraban pendientes de cobro al 31 de diciembre de 2011, advirtiéndose detalle de la fecha de cancelación y el medio de pago utilizado.

Que a fojas 1140 a 1152 se observa el Libro de Inventarios y Balances de la recurrente, en el cual registró los comprobantes de pago emitidos a _____ materia de reparo, conformantes de la cuenta de provisión de cobranza dudosa, consignándose por cada uno de ellos, la información referida entre otros, a su número, fecha de emisión y vencimiento, monto en soles y dólares.

Que debe tenerse en cuenta que producto del cruce de información realizado a _____ iniciado mediante Carta N° _____ de 23 de junio de 2014 (foja 4276), y por el cual se emitieron los Requerimientos N° _____ y sus resultados (fojas 4255 a 4263 y 4273 a 4275), así como la Carta N° _____ (foja 5012), el mencionado contribuyente presentó:

- Cheques N° _____ (fojas 4252, 4925 y 5007), girados por el _____ a favor de la recurrente, por los montos de US\$ 64 479,00, US\$ 42 742,87 y US\$ 7 257,13 de 16 de agosto y 14 de octubre de 2011, así como Estado de Cuenta Corriente N° _____ (foja 4251) emitido por el _____ en donde se aprecia que el 20 y 26 de octubre de 2011 se efectuaron los cargos por los montos de US\$ 42 742,87 y US\$ 7 257,13.
- Comprobantes de Diario (fojas 4890, 4927 y 5006) de 9 de setiembre, y 14 y 18 de octubre de 2011, a través de los cuales _____ detalla los diversos comprobantes de pago que fueron cancelados con los Cheques N° _____.

Que conforme con el cruce de información realizado a _____, se aprecia que las Facturas N° _____

_____ se encontraban canceladas con los Cheques N° _____, por lo que estas facturas no se encontrarían pendientes de cobro al 31 de diciembre de 2011, no procediendo su provisión como deudas de cobranza dudosa.

Que asimismo la recurrente no ha acreditado que los comprobantes de pago indicados en el considerando precedente, anotados en la cuenta de provisión de cobranza dudosa de su Libro de Inventarios y Balances, se encontraban pendientes de pago al 31 de diciembre de 2011, como podría haber sido en el presente caso con el detalle y acreditación de las deudas que habrían sido pagadas con los abonos realizados por su cliente con los Cheques N° _____ o con la existencia de abonos posteriores a fin de amortizar o cancelar tales deudas, de haber sido el caso, no resultando suficiente la presentación del registro contable, o el documento denominado "Estado de Cuenta al lunes 20 de Junio 2011 del _____ - Cuenta _____" (fojas 1080 a 1082) por cuanto en estos únicamente se aprecia el registro de la provisión y las deudas que tendría el cliente, las que precisamente son materia del presente reparo.

Que en consecuencia, la observación efectuada a la provisión de cobranza dudosa, por concepto de comprobantes de pago que no estuvieron pendientes de cobro al 31 de diciembre de 2011 en el extremo de las mencionadas facturas, se encuentra conforme a ley, por lo que procede mantenerla.

Que respecto a lo señalado por la recurrente, en el sentido que imputó los pagos recibidos por su cliente sobre una serie de facturas de acuerdo con sus políticas y siguiendo con un



Tribunal Fiscal

Nº 02338-8-2020

criterio distinto a su cliente, se debe indicar que no se aprecia de autos documentación que respalde la afirmación efectuada, por lo que lo señalado en este extremo por la recurrente no resulta atendible.

Que no resulta aplicable la Resolución del Tribunal Fiscal Nº 3168-1-2006 invocada por la recurrente, debido a que se encuentra referida a un caso distinto al de autos.

Que respecto a la Resolución , emitida bajo el Expediente Nº (fojas 4761 a 4770) emitida por la Segunda Sala Especializada Civil de la Corte Superior de Justicia de La Libertad, que confirmó en parte la Resolución Nº de julio de 2012 emitida por el 1º Juzgado Civil, que declaró fundada la demanda interpuesta por la recurrente contra entre otro, por la validez que se le otorgó a la amortización de la deuda realizada por dicho contribuyente en favor de la recurrente mediante Cheque Nº por el importe de US\$ 42 742,87, debe señalarse que de esta resolución se aprecia que mediante el referido medio de pago se amortizó deuda en favor de la recurrente, sin embargo, no se hace referencia a qué deudas estaba dirigida, por lo que no resulta pertinente para acreditar el destino del abono realizado por , careciendo de sustento lo alegado por la recurrente.

Que en cuanto a las Facturas Nº

cabe indicar que de la revisión de la documentación proporcionada por el cliente , no se encuentra acreditado que mediante los Cheques Nº se hubieran cancelado las deudas contenidas en las citadas facturas (fojas 4890, 4927 y 5006), por lo que la Administración no ha sustentado que al 31 de diciembre de 2011 dichas facturas no se encontraran pendientes de cobro por la recurrente, por lo que resulta arreglado a ley que aquella las haya provisionado en su Libro de Inventario y Balances (fojas 1140 a 1152); por lo que corresponde levantar el reparo respecto a las deudas relacionadas a dichas facturas.

ii) Comprobantes de pago con vencimiento en el ejercicio 2011, por los cuales no se demostró la morosidad del deudor, protesto de documentos o inicio de procedimientos judiciales

Que al respecto, se tiene que del anexo al Resultado del Requerimiento Nº (foja 5162), la Administración procedió a observar las facturas emitidas por la recurrente a : por cuanto no demostró la existencia de dificultades financieras del deudor mediante análisis periódicos de los créditos concedidos, ni la morosidad a través de gestiones de cobro; así como tampoco existían documentos protestados respecto a dichas facturas, ni se iniciaron los procedimientos judiciales de cobranza, y que además al 31 de diciembre de 2011 no había transcurrido más de doce meses desde el vencimiento de las facturas observadas, y de la documentación presentada por el referido cliente no evidenció que durante el ejercicio 2011 este tuviese problemas financieros que hubieran hecho previsible el riesgo de incobrabilidad, ello conforme con el inciso f) del artículo 21º del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que de la revisión de las Facturas Nº (fojas 1576, 1579, 1582, 1585, 1588, 1591, 1594, 1597, 1600, 1603, 1606, 1609, 1612, 1615, 4212 y 4213), se aprecia que estas fueron emitidas por la recurrente, el 20 de octubre de 2011 a la empresa contaban con vencimiento de pago a 30 días.

Que mediante el documento denominado " " presentado por la recurrente (fojas 4799 a 4801), se observa el detalle de facturas (foja 4790) con información de su numeración, emisión y vencimiento e importe, así como una nota en donde se indica: que

   14 



Tribunal Fiscal

Nº 02338-8-2020

no ingresaron en las demandas judiciales por encontrarse en proceso de facturación”, señalando que debido a la situación que atraviesa (problemas legales, conflictos familiares y lavado de activos) se exigió el pago de sus deudas, iniciando embargos en forma de retención; no obstante, existieron las 16 referidas operaciones que quedaron pendientes de emisión de comprobantes de pago, y al no ser relevantes económicamente no resultaba razonable postergar las acciones judiciales, agregando que tal situación no implicó seguir otorgando créditos, ni existió atención de servicios luego de iniciados los procesos judiciales.

Que al respecto, debe indicarse que el referido informe no demuestra que durante el ejercicio 2011, se encontrara atravesando dificultades financieras que hicieran previsible el riesgo de incobrabilidad de las deudas mantenidas en las facturas detalladas precedentemente, observadas por la Administración.

Que de la revisión de autos, no se aprecia que la recurrente hubiera presentado documentación que permitiera sustentar las gestiones de cobro luego del vencimiento de la deudas contenidas en los comprobantes de pago observados; así como tampoco la documentación que demuestre la morosidad del deudor, el protesto de los documentos por cobrar, el inicio de procesos judiciales de cobranza, o que hubieran transcurrido más de doce (12) meses desde la fecha de vencimiento de la obligación sin que ésta haya sido satisfecha, siendo que en este último caso, tal como se verifica de las facturas acotadas, únicamente transcurrieron 41 días desde la fecha de vencimiento 19 de noviembre a la fecha de su provisión 31 de diciembre de 2011.

Que estando a que en el presente caso la recurrente no sustentó la incobrabilidad de las deudas que habrían dado lugar a la provisión de cobranza dudosa relacionada a las Facturas N° pese a haber sido requerida para tal efecto, de modo que el presente reparo referido a tales facturas se encuentra arreglado a ley, por lo que procede mantenerlo.

iii) Notas de crédito emitidas a no deducidas de la provisión de cobranza dudosa

Que del Anexo al Resultado del Requerimiento N° (foja 5162), se aprecia que la Administración reparó las Notas de Crédito N° las que formaron parte del reparo por concepto de la provisión de cobranza dudosa, toda vez que no fueron deducidas de la referida provisión en el ejercicio 2011.

Que obra en autos el Libro de Inventarios y Balances (fojas 1140 a 1152), del cual se observan los comprobantes de pago que conforman la provisión de cobranza dudosa al 31 de diciembre de 2011, por el importe total de S/ 1 173 445,00, verificándose entre ellos diversas facturas emitidas por la recurrente desde el año 2010 hasta el 2011 respecto a entre otros.

Que se observa que la Nota de Crédito N° de enero de 2011 (foja 3744) fue emitida por la recurrente a , vinculada a la Factura N° por concepto de devolución de repuestos, por el importe de US\$ 267,83.

Que al respecto, se tiene que del Libro de Inventarios y Balances (foja 1143), se verifica que la Factura N° , forma parte de los comprobantes de pago que conforman la provisión que la recurrente declaró en situación de cobranza dudosa al 31 de diciembre de 2011, y sobre la que esta instancia ha señalado que está correctamente asignada en tal situación de cobranza dudosa, por lo que correspondía que el importe de la Nota de Crédito N° no fuera considerada en el monto total por cobrar, lo que no se verifica haya sucedido.



Tribunal Fiscal

N° 02338-8-2020

Que pese a que mediante el Requerimiento N° (fojas 5167 y 5173), la Administración solicitó a la recurrente que desvirtuara su observación con la documentación de sustento⁸, no se aprecia que esta hubiera desvirtuado la observación formulada, por lo que corresponde mantenerla.

Que respecto de la Nota de Crédito N° de 30 de marzo de 2011 (foja 3743), emitida por la recurrente a , asociada con la Factura N° por concepto de devolución de repuestos por el importe de US\$ 4 305,30 cabe señalar que de la verificación efectuada al Libro de Inventarios y Balances, no se aprecia que la mencionada factura hubiera sido registrada como pendiente de pago al 31 de diciembre de 2011 y por tanto que hubiera formado parte de la provisión de cobranza dudosa al cierre del ejercicio 2011.

Que en ese sentido, la Administración no ha sustentado los motivos por los cuales la Nota de Crédito N° debía deducirse de la provisión de cobranza dudosa, por lo que corresponde levantar el presente reparo en este extremo, que estando a lo expuesto corresponde que la Administración reliquide el reparto por provisión de cobranza dudosa que no cumple con los requisitos de ley.

Que dado que los reparos a la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2011 han sido algunos levantados y otros mantenidos, corresponde revocar la resolución apelada, debiendo la Administración efectuar la reliquidación de la Resolución de Determinación N°

Resoluciones de Multa N°

Que las Resoluciones de Multa N° (fojas 5431, 5433, 5435, 5437, 5439, 5441, 5443, 5445, 5447, 5449, 5451 y 5453) han sido emitidas por la infracción tipificada por el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, vinculadas con el Impuesto a la Renta del ejercicio 2011 y los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a noviembre de 2011.

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, constituye infracción relacionada con el cumplimiento de las obligaciones tributarias, 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 misma que según la Tabla I⁹ del citado código, es sancionada con una multa equivalente al 50% del tributo omitido, o 50% del saldo o crédito determinado indebidamente o 15% de la pérdida indebidamente declarada.

Que la Nota 21 de dicha tabla, modificada por Decreto Legislativo N° 981, precisa que tratándose de tributos administrados y/o recaudados por la SUNAT, el tributo omitido o el saldo, crédito u otro concepto similar determinado indebidamente o pérdida indebidamente declarada, será la diferencia entre el tributo resultante o el saldo, crédito u otro concepto similar o pérdida del período o ejercicio gravable, obtenido por autoliquidación o, en su caso, como producto de la fiscalización, y el declarado como tributo resultante o el declarado como saldo, crédito u otro concepto similar o pérdida de dicho período o ejercicio; y que para estos efectos no se tomaría en cuenta los saldos a favor de los períodos anteriores, ni las pérdidas netas compensables de ejercicios anteriores, ni los pagos anticipados y compensaciones efectuadas.

⁸ Cabe indicar que la Administración mediante Carta N° sobre la corrección en el número de la serie de

(foja 5167), comunicó a la recurrente

⁹ Aplicable a la recurrente según Comprobante de Información Registrada de foja 5654.



Tribunal Fiscal

Nº 02338-8-2020

Que teniendo en cuenta que la Resolución de Multa N° _____ ha sido emitida sobre la base de los reparos al Impuesto a la Renta del ejercicio 2011, contenidos en la Resolución de Determinación N° _____ que ha sido materia de análisis en esta instancia, manteniendo diversos reparos y levantado parcialmente el referido a provisión de cobranza dudosa, y disponiendo la reliquidación del aludido impuesto por el indicado ejercicio, se encuentra acreditada la comisión de la infracción del numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario; sin embargo, procede revocar la apelada en este extremo a fin que la Administración efectúe la reliquidación del importe de la sanción atendiendo al tributo omitido que se vaya establecer, de acuerdo con lo expuesto por la presente resolución.

Que las Resoluciones de Multa N° _____, se sustentan en las Resoluciones de Determinación N° _____ giradas por los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a noviembre de 2011, las que se encuentran arregladas a ley, por lo que la Administración se encontraba habilitada para sancionar a la recurrente por la comisión de la infracción tipificada por el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, correspondiendo confirmar la resolución apelada en este extremo.

Que el informe oral se realizó con la presencia del representante de la Administración, conforme se acredita con la Constancia del Informe Oral N° _____-2020-EF/TF (foja 5750), a pesar que la recurrente fue debidamente notificada para tal efecto (fojas 5744 y 5745).

Con los vocales Huertas Lizarzaburu, Vásquez Rosales, e interviniendo como ponente el vocal Sarmiento Díaz.

RESUELVE:

- 1.- **REVOCAR** la Resolución de Intendencia N° _____ de 21 de julio de 2017, respecto a la Resolución de Determinación N° _____, y la Resolución de Multa N° _____, debiendo la Administración proceder conforme con lo expuesto por la presente resolución.
- 2.- **REVOCAR** la Resolución de Intendencia N° _____; en cuanto a las Resoluciones de Determinación N° _____ **DEJAR SIN EFECTO** estos valores; y **CONFIRMARLA** en lo demás que contiene.

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


HUERTAS LIZARZABURU
VOCAL PRESIDENTE


SARMIENTO DÍAZ
VOCAL


VÁSQUEZ ROSALES
VOCAL


Rubio Mendoza
Secretaria Relatora
SD/RM/FM/gt