



Firmado Digitalmente por
CHARCA HUASCUPE Walter Tito
FAU 20131370645 soft
Fecha: 21/12/2023 18:37:13 COT
Motivo: En señal de conformidad



Tribunal Fiscal

N° 10597-2-2023

EXPEDIENTE N° : 731-2015
INTERESADO :
ASUNTO : Impuesto a la Renta y multa
PROCEDENCIA : Arequipa
FECHA : Lima, 15 de diciembre de 2023

VISTA la apelación interpuesta por _____ con R.U.C. _____ contra la Resolución de Intendencia _____ emitida el 3 de octubre de 2014 por la Intendencia Regional Arequipa de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria – SUNAT, que declaró infundada la reclamación formulada contra las Resoluciones de Determinación

_____ y las Resoluciones de Multa _____ giradas por pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2009, Impuesto a la Renta del ejercicio 2009 y Tasa Adicional del Impuesto a la Renta de enero a diciembre 2009 y por la comisión de la infracción prevista en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario.

CONSIDERANDO:

Que la Administración señaló que como consecuencia del procedimiento de fiscalización que realizó a la recurrente, reparó el Impuesto a la Renta del ejercicio 2009, por gastos que no corresponden al ejercicio, gastos sin documentación sustentatoria, provisión CTS y vacaciones trabajadores contratados 2008, provisión laudo año 2003, provisión de cobranza dudosa según los Anexos N° 5 y N° 6 al Resultado del Requerimiento _____ ingresos por pago de provisiones de cobranza dudosa no registrada como tal, pago de participación de utilidades fuera de plazo, obras de terceros no reembolsables y pérdida de ejercicios anteriores. Asimismo, reparó los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2009, por ingreso por recepción de obras elaboradas por terceros con carácter de no reembolsables, ingresos por recuperación (pagos) de deuda provisionada como cobranza dudosa según el Anexo N° 5 al Resultado del Requerimiento _____ ingresos cargados a la cuenta 70 Ventas por quiebre de intereses y diferencia entre lo declarado y lo registrado.

Que agregó que aplicó la Tasa Adicional del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2009, como consecuencia de los reparos por gastos sin documentación sustentatoria, ingresos por recepción de obras no reembolsables y actos de liberalidad - quiebre de intereses, además detectó la comisión de la infracción prevista en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario.

Que la recurrente sostiene por el reparo a la provisión del laudo año 2003, que el fundamento de la Administración para mantener el reparo se sustentó en el principio del devengado del gasto, pues sostiene que dado que el convenio colectivo se encuentra impugnado ante el Poder Judicial, no se generó el derecho de cobro, respecto de lo cual indica que si bien existe un proceso judicial en el que se cuestiona su validez, no existía un pronunciamiento y de conformidad con reiterada jurisprudencia del Tribunal Fiscal, el concepto del devengado supone que se hayan producido los hechos sustanciales generadores del ingreso y/o gasto y que el compromiso no esté sujeto a condición que pueda hacerlo inexistente, siendo que el hecho sustancial generado del gasto o ingreso se origina en el momento en que se genera la obligación de pagarlo o el derecho de adquirirlo.

Que por el reparo por provisión de cobranza dudosa según el Anexo N° 6 al Resultado del Requerimiento _____ por la suma de S/ 445 314,64, señala que la Administración no probó que existen directores, gerentes, administradores o directores comunes, tanto en su empresa como en algunas de las Municipalidades que son sus accionistas, asimismo, no demostró que exista poder de decisión, por cuanto si bien las Municipalidades son sus accionistas, en el plano fáctico debió demostrarse el ejercicio del poder de decisión, más aún cuando el directorio se encontraba conformado por 5 miembros, 2 de los



Firmado Digitalmente por
CASTANEDA ALTAMIRANO
Victor Eduardo FAU
20131370645 soft
Fecha: 21/12/2023 17:15:02
COT
Motivo: Soy el autor del documento



Firmado Digitalmente por
TERRY RAMOS Carmen Ines
FAU 20131370645 soft
Fecha: 21/12/2023 17:01:04
COT
Motivo: Soy el autor del documento



Firmado Digitalmente por
TOLEDO SAGASTEGUI
Claudia Elizabeth FAU
20131370645 soft
Fecha: 22/12/2023 07:29:38
COT
Motivo: Soy el autor del documento



Tribunal Fiscal

Nº 10597-2-2023

cuales fueron elegidos por las Municipalidades y el resto por la Sociedad Civil y el Gobierno Regional, por lo que no se puede sostener que exista un poder dominante de las Municipalidades en las decisiones de la empresa.

Que, asimismo, anota que la Administración sustentó el mencionado reparo al considerar que se renovó las deudas con las supuestas partes vinculadas y, en consecuencia, no procedía ser provisionada la deuda generada como de cobranza dudosa, sin embargo, aduce que el Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, al establecer que las deudas objeto de renovación son aquellas deudas vencidas de un deudor a quien el mismo acreedor concede nuevos créditos, excede lo establecido en la Ley, y por ende, transgrede el principio de reserva de ley, por tanto, menciona que la sola renovación o simple prórroga, en tanto no sea expresa, no conlleva el desconocimiento del carácter de deuda incobrable, asimismo, precisa que, ni en los resultados de los requerimientos ni los valores impugnados, no figura cuales fueron los elementos probatorios que se consideró para sostener que otorgó en forma expresa la renovación o prórroga de las deudas que fueron materia de provisión como de cobranza dudosa.

Que indica que se debe considerar para mejor resolver que es una empresa prestadora de servicios cuyo funcionamiento se rige por la Ley General de Servicios de Saneamiento, Ley 26338, que declara a los servicios de saneamiento como servicios de necesidad y utilidad pública y de preferente interés nacional, cuya finalidad es proteger la salud de la población y el ambiente, por lo que, indica que en la práctica era inaplicable dejar sin los servicios básicos de saneamiento a las municipalidades, accionistas de la empresa.

Que, por el reparo de obras de terceros no reembolsables, señala que la contabilización en cuentas de orden de las obras recepcionadas mediante contratos de comodato era correcta y los montos consignados como reparo tanto para el Impuesto a la Renta como en la determinación de los pagos a cuenta deben quedar sin efecto. Añade que el 8 de noviembre de 2010, fecha de promulgación de la Resolución de Consejo Directivo N° 046-2010-SUNASS.CD, no existía la claridad para determinar si las obras efectuadas por usuarios necesitados de los servicios básicos de agua potable y/o alcantarillado, calificaban como contribuciones reembolsables, sin embargo, a raíz de la publicación de la citada resolución, se vislumbraba la posibilidad a favor de los usuarios de considerar sus inversiones como contribuciones reembolsables tal como lo establecía la primera de sus disposiciones complementarias, transitorias y finales, no obstante, en concordancia con la Ley N° 26338, la EPS recibiría con carácter de contribución reembolsable, aquellas obras financiadas por usuarios con anterioridad a la entrada en vigencia de la Directiva, que no hubieran cumplido con suscribir el contrato por contribuciones reembolsables con la EPS, siempre que se cumplan con ciertos requisitos.

Que, por lo expuesto, mencionó que, en el año 2009, era legítima la decisión de los usuarios y de la empresa de firmar un documento con la figura legal del comodato, en la que el tercero o usuario no cedía su derecho a la propiedad de lo construido, y que era lícito establecer un plazo indefinido o indeterminado en una operación o contrato de comodato, como en su caso, en el que no se estableció el término del contrato. Añade que, en su caso, los intervinientes no consintieron una operación de donación sino una operación de comodato, por lo que mantenía su posición de que la contabilización en cuentas de orden, sólo para efectos de control, fue correcto en el año 2009 y no constituyó un ingreso para SEDAPAR.

Que afirma que la Administración, al momento de resolver su escrito de reclamación, prescindió de los medios probatorios que su empresa presentó, como los contratos de comodato, asientos y normas contables que amparan las contribuciones reembolsables, desconociendo la operación realizada bajo una mera apreciación subjetiva carente de sustento, que no puede ser validada.

Que por el reparo por pérdida de ejercicios anteriores, menciona que solicitó que por el ejercicio 2002, se arrastren las pérdidas declaradas de S/ 14 864 965,00 al ejercicio 2003, siendo que conforme con los resultados de la fiscalización del año 2003 se emitió la Resolución de Determinación

mantenida por la Resolución de Intendencia la misma que se encuentra en apelación, de cuyo resultado recién se podría definir el arrastre de pérdidas de ejercicios anteriores.

Que, por adición indebida efectuada en la declaración jurada del año 2009, referida a la amortización anual del intangible del

, indica que durante la fiscalización comunicó de la indebida adición



Tribunal Fiscal

N° 10597-2-2023

a la Administración, sin embargo no fue atendido, por lo que reiteraba su solicitud, pues era válido deducir como gasto tributario la amortización del activo intangible de duración limitada.

Que en el caso de autos se tiene que como consecuencia del procedimiento de fiscalización iniciado a la recurrente, mediante Carta SUNAT y Requerimiento (folios 1830 a 1832 y 1841), la Administración reparó la base imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2009, por gastos que no corresponden al ejercicio, gastos sin documentación sustentatoria, provisión CTS y vacaciones trabajadores contratados 2008, provisión laudo año 2003, provisión cobranza dudosa según los Anexos N° 5 y N° 6 al Resultado del Requerimiento ingresos por pago de provisiones de cobranza dudosa no registrada como tal, pago por participación de utilidades fuera de plazo, obras de terceros no reembolsables y pérdida ejercicios anteriores, asimismo, reparó los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2009, por ingreso por recepción de obras elaboradas por terceros con carácter de no reembolsables, ingresos recuperación (pagos) de deuda provisionada como de cobranza dudosa según el Anexo N° 5 al Resultado del Requerimiento ingresos cargados a la cuenta 70 Ventas por quiebre de intereses y diferencia entre lo declarado y lo registrado, además aplicó la Tasa Adicional del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2009 y detectó la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, lo que originó la emisión de los valores impugnados (folios 2127 a 2133, 2137 a 2142, 2149 a 2160 y 2164 a 2174).

Resolución de Determinación

– Impuesto a la Renta del ejercicio 2009

Gastos que no corresponden al ejercicio, gastos sin documentación sustentatoria, provisión CTS y vacaciones trabajadores contratados 2008, ingresos por pago de provisiones de cobranza dudosa no registrada, provisión cobranza dudosa según el Anexo N° 5 al Resultado del Requerimiento y pago por participación de utilidades fuera de plazo.

Que conforme se aprecia en el Anexo N° 2 de la citada resolución de determinación (folio 2108), la Administración reparó el Impuesto a la Renta del ejercicio 2009, por gastos que no corresponden al ejercicio, gastos sin documentación sustentatoria, provisión CTS y vacaciones trabajadores contratados 2008, ingresos por pago de provisiones de cobranza dudosa no registrada como tal, provisión cobranza dudosa según el Anexo N° 5 al Resultado del Requerimiento y pago por participación de utilidades fuera de plazo, respecto de los cuales la recurrente no ha formulado argumento a fin de desvirtuarlos y al encontrarse arreglados a ley, corresponde mantenerlos y confirmar la apelada en estos extremos.

Provisión laudo año 2003

Que el inciso a) del segundo párrafo del artículo 57° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF, modificado por la Ley N° 29306, señala que las rentas de la tercera categoría se considerarán producidas en el ejercicio comercial en que se devenguen. El tercer párrafo de dicho artículo, modificado por Decreto Legislativo N° 970, dispone que la regla antes mencionada será de aplicación para la imputación de los gastos.

Que, de acuerdo con la norma citada, los ingresos de tercera categoría se considerarán producidos en el ejercicio comercial en el que se devenguen, principio contable que, si bien la Ley del Impuesto a la Renta menciona, no es definido expresamente por ella, por lo que corresponde analizar los alcances de lo que se entiende por "devengado" recurriendo a su naturaleza contable, ya que ello permitirá determinar el período en el que deben reconocerse los ingresos (rentas) e imputarse los gastos.

Que, sobre el particular, mediante las Resoluciones N° 08534-5-2001, N° 00467-5-2003 y N° 09308-3-2004, entre otras, este Tribunal ha establecido que resulta apropiada la utilización del concepto que otorga la doctrina contable sobre el principio del devengo a efecto de establecer la oportunidad en que deben imputarse los ingresos y los gastos a un ejercicio determinado.

Que según el párrafo 26 de la NIC 1 - Presentación de Estados Financieros¹, cuando se utiliza base contable de acumulación (o devengo), las partidas se reconocerán como activos, pasivos, patrimonio,

¹ Oficializada mediante la Resolución del Concejo Normativo de Contabilidad N° 034-2005-Ef/93.01.



Tribunal Fiscal

Nº 10597-2-2023

ingresos y gastos (los elementos de los estados financieros), cuando satisfagan las definiciones y los criterios de reconocimiento previstos para tales elementos en el Marco Conceptual para tales elementos.

Que el párrafo 22 del Marco Conceptual de las Normas Internacionales de Contabilidad², señala que para permitir que los estados financieros cumplan sus objetivos, se les prepara sobre la base del devengo, por lo que los efectos de las transacciones se reconocen cuando ocurren y no cuando se cobra o paga el efectivo o equivalente de efectivo, inscribiéndose en los registros contables y presentándose en los estados financieros de los períodos a los cuales corresponden.

Que el párrafo 33 del referido Marco Conceptual, precisa que la información contable debe representar fielmente las transacciones y demás sucesos que han dado como resultado los activos, pasivo y patrimonio neto de la entidad a la fecha de la información, siempre que cumpla los requisitos para su reconocimiento.

Que, asimismo, el párrafo 82 del aludido Marco Conceptual, señala que se denomina reconocimiento al proceso de incorporación, en el balance o en el estado de resultados, de una partida que cumpla la definición del elemento correspondiente, satisfaciendo además los criterios para su reconocimiento establecidos en el párrafo 83.

Que, en este sentido, el párrafo 83 del citado Marco Conceptual, indica que debe ser objeto de reconocimiento toda partida que cumpla la definición de elemento siempre que: (a) Sea probable que cualquier beneficio económico asociado con la partida llegue a, o salga de la empresa; y, (b) La partida tenga un costo o valor que pueda ser medido con fiabilidad.

Que, con relación a ello, el párrafo 85 del mencionado Marco Conceptual, establece que el concepto de probabilidad se utiliza, en las condiciones para su reconocimiento, con referencia al grado de incertidumbre con que los beneficios económicos futuros asociados al mismo llegarán a, o saldrán, de la empresa. El concepto tiene en cuenta la incertidumbre que caracteriza el entorno en que opera la empresa. La medición del grado de incertidumbre, correspondiente al flujo de los beneficios futuros, se hace a partir de la evidencia disponible cuando se preparan los estados financieros.

Que el párrafo 86 del mencionado Marco Conceptual, señala que la segunda condición para el reconocimiento de una partida es que posea un costo o valor que pueda ser medido de forma fiable. En muchos casos, cuando el costo o valor debe estimarse, el uso de estimaciones razonables es una parte esencial de la preparación de los estados financieros, y no debe menoscabar su fiabilidad. No obstante, cuando no puede hacerse una estimación razonable, la partida no se reconoce en el balance ni en el estado de resultados.

Que este Tribunal en las Resoluciones Nº 01652-5-2004 y Nº 02812-2-2006, entre otras, ha interpretado que el concepto de devengado implica que se hayan producido los hechos sustanciales generadores del ingreso y/o gasto y que el compromiso no esté sujeto a condición que pueda hacerlo inexistente, siendo que el hecho sustancial generador del gasto o ingreso se origina en el momento en que se genera la obligación de pagarlo o el derecho a adquirirlo, aun cuando a esa fecha no haya existido el pago efectivo, lo que supone una certeza razonable en cuanto a la obligación y a su monto.

Que de otro lado, de conformidad con el artículo 41° del TUO de la Ley de Relaciones Colectivas de Trabajo, aprobado por Decreto Supremo Nº 001-2003-TR, la convención colectiva de trabajo es el acuerdo destinado a regular las remuneraciones, las condiciones de trabajo y productividad y demás, concernientes a las relaciones entre trabajadores y empleadores, celebrado, de una parte, por una o varias organizaciones sindicales de trabajadores o, en ausencia de éstas, por representantes de los trabajadores interesados, expresamente elegidos y autorizados y, de la otra, por un empleador, un grupo de empleadores, o varias organizaciones de empleadores.

Que según el artículo 42° de la citada ley, la convención colectiva de trabajo tiene fuerza vinculante para las partes que la adoptaron; y que obliga a estas, a las personas en cuyo nombre se celebró y a quienes les sea aplicable, así como a los trabajadores que se incorporen con posterioridad a las empresas

² Oficializado mediante la Resolución del Consejo Normativo de Contabilidad Nº 005-94-EF/93.01, y la precisión prevista en el artículo 4° de la Resolución Nº 027-2001-EF/93.01.



Tribunal Fiscal

N° 10597-2-2023

comprendidas en la misma, con excepción de quienes ocupan puestos de dirección o desempeñan cargos de confianza.

Que mediante el punto 5 del Anexo N° 1 al Requerimiento Administración solicitó a la recurrente que sustentara la operación detallado en el Anexo 6 (folios 1786 a 1789). (folio 1801), la anotada en el Libro Diario

Que en el punto 5 del Resultado del Requerimiento Administración dejó constancia de la documentación que presentó la recurrente y señaló que el 22 de setiembre de 2004, esta con su Sindicato Unitario de Trabajadores, celebraron un convenio colectivo, mediante el cual se resolvió el pliego de reclamos del año 2003, presentado por los trabajadores. Agregó, que el 27 de agosto de 2009, la recurrente interpuso demanda ante el Poder Judicial, solicitando la nulidad del citado convenio colectivo, la cual fue declarada infundada mediante la Sentencia

la cual fue apelada y el 15 de octubre de 2010, el Décimo Juzgado Especializado en lo Civil de la Corte Superior de Justicia de Arequipa, otorgó el efecto suspensivo de la citada sentencia, recurso de apelación que se encuentra pendiente de resolución final.

Que añadió que la recurrente registra y paga mensualmente en las Planillas Normales de Remuneraciones los siguientes conceptos: Incremento Básico convenio 2003 e Ingreso Refrigerio Convenio 2003, por un importe total a S/ 247 214,99, siendo que posteriormente la recurrente provisionó en el Libro Diario, el mismo importe con la glosa "Por la cobranza dudosa de los incrementos remunerativos del pacto colectivo 2003, mientras no haya fallo judicial de la demanda planteada para su anulación", por lo que se realizó una provisión de cobranza dudosa, considerando como deuda los pagos de incremento de remuneración efectuados a sus trabajadores durante el año 2009, respecto del cual la recurrente no acreditó el cumplimiento de alguno de los requisitos para realizar una provisión de cobranza dudosa.

Que indicó que el importe provisionado fue entregado a sus trabajadores conjuntamente con sus remuneraciones, durante cada mes del ejercicio gravable 2009, como parte de los beneficios obtenidos del convenio colectivo del año 2003, y no en calidad de préstamo, precisando que al analizar la operación contabilizada por la recurrente, verificó que lo que contabilizó como costo y/o gasto en el ejercicio 2009, son los pagos del incremento remunerativo realizados a sus trabajadores de enero a diciembre de 2009, en virtud del citado convenio colectivo, el mismo que al 31 de diciembre de 2009 se encontraba impugnado ante el Poder Judicial.

Que manifestó que, de los hechos antes expuestos, se podía advertir que, al 31 de diciembre de 2009, fecha en que se registró como costo y/o gasto los pagos realizados a sus trabajadores por el convenio colectivo correspondiente al ejercicio 2003, este no se habría devengado, debido a que se encontraba impugnado ante el Poder Judicial y por tanto, no se generó el derecho de cobro de los trabajadores existiendo la posibilidad de que dicho derecho sea inexistente, por lo que procedió a repararlo.

Que la Administración en la apelada (folios 2379), señaló que en aplicación del principio de verdad material se analizaba la verdadera naturaleza de la operación provisionada con la glosa "Por la cobranza dudosa de los incrementos remunerativos del pacto colectivo 2003, mientras no haya fallo judicial de la demanda planteada para su anulación", concluyendo que no era pertinente analizar el cumplimiento de los requisitos previstos en el inciso f) del artículo 21° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, pues se desprendía de la documentación de autos que en el ejercicio acotado la recurrente dedujo los pagos efectuados a los trabajadores en virtud del convenio colectivo, lo que no correspondía al no cumplir con las condiciones exigidas para ser considerados devengados en el ejercicio acotado, pues al estar impugnado ante el Poder Judicial el citado convenio, implicaba la posibilidad de tornar en inexistente la obligación de pago del gasto provisionado, por lo que confirmó el reparo sustentándose en el inciso a) del artículo 57° de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que obra en autos el documento denominado "Convenio Colectivo que resuelve el Pliego de Reclamos correspondiente al periodo 2003" (folios 947 y 948), suscrito el 22 de setiembre de 2004 por la recurrente y el Sindicato Unitario de sus Trabajadores de la recurrente a través del cual se acordó el incremento de remuneraciones, asignación por refrigerio, bonificaciones y uniformes a todos los trabajadores, cuya aplicación fue aprobada por la recurrente mediante Resolución N° 24975-2004/S-1010 del 11 de octubre de 2004 (folios 943 a 945).



Tribunal Fiscal

Nº 10597-2-2023

Que contra el citado convenio, la recurrente interpuso demanda solicitando la nulidad del acto jurídico, la cual fue declarada infundada mediante Sentencia N° 141-2010-DJC emitida por el 10° Juzgado Civil de la Corte Superior de Justicia de Arequipa (folios 950 a 955), siendo esta apelada por la recurrente y mediante Resolución N° 12-2010 emitida por el Décimo Juzgado Especializado en lo Civil de la Corte Superior de Justicia de Arequipa, se concedió la apelación con efecto suspensivo (folios 957 a 959).

Que al respecto, del análisis de la documentación antes descrita, se aprecia que en virtud del convenio colectivo que suscribió la recurrente con su sindicato, incrementó las remuneraciones de sus trabajadores y dispuso la asignación por refrigerios, bonificaciones y uniformes, gastos que fueron contabilizados por la recurrente durante el ejercicio 2009, sin embargo, la Administración cuestionó su deducción en dicho ejercicio al considerar que constituía un gasto no devengado, al estar impugnado el citado convenio ante el Poder Judicial, al cierre del citado ejercicio.

Que sobre el particular, se debe indicar que teniendo en cuenta el concepto de devengado, de acuerdo con los criterios expuestos precedentemente, en el caso de autos, la oportunidad de la deducción del gasto, ocurrirá cuando se hayan producido hechos sustanciales generadores del gasto y que el compromiso no esté sujeto a condición que pueda hacerlo inexistente, siendo que el hecho sustancial generador del gasto se origina en el momento en que se genera la obligación de pagarlo o el derecho a adquirirlo, aun cuando a esa fecha no haya existido el pago efectivo, lo que supone una certeza razonable en cuanto a la obligación y a su monto.

Que en ese sentido, si bien la recurrente, en virtud del convenio suscrito, tenía la obligación de realizar los pagos antes señalados, en tanto que aquella, en el ejercicio fiscalizado, impugnó judicialmente el referido convenio y, dado que en tal ejercicio aún se encontraba pendiente dicho proceso, en tanto que no existía resolución judicial con carácter de cosa juzgada que hubiera puesto fin a la controversia en instancia jurisdiccional, no existía una certeza razonable en cuanto a la obligación de pago por parte de la recurrente.

Que, por consiguiente, el gasto materia de reparo no se devengó en el ejercicio 2009 para efectos del Impuesto a la Renta, por lo que el reparo efectuado por la Administración se encuentra arreglado a ley, correspondiendo confirmar la apelada en dicho extremo.

Provisión cobranza dudosa según el Anexo N° 6 al Resultado del Requerimiento

Que de conformidad con el inciso i) del artículo 37° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF, a fin de establecer la renta neta de tercera categoría 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; asimismo, no se reconoce el carácter de deuda incobrable a: (i) Las deudas contraídas entre sí por partes vinculadas; (ii) Las deudas afianzadas por empresas del sistema financiero y bancario, garantizadas mediante derechos reales de garantía, depósitos dinerarios o compra venta con reserva de propiedad; y (iii) Las deudas que hayan sido objeto de renovación o prórroga expresa.

Que el inciso f) del artículo 21° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 122-94-EF, modificado por Decreto Supremo N° 134-2004-EF, señala que para efectuar la provisión de deudas incobrables a que se refiere el inciso i) del artículo 37° 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: a) Que la deuda se encuentre vencida y se demuestre la existencia de dificultades financieras del deudor que hagan previsible el riesgo de incobrabilidad, mediante análisis periódicos de los créditos concedidos o por otros medios, o se demuestre la morosidad del deudor mediante la documentación que evidencie las gestiones de cobro luego del vencimiento de la deuda, o el protesto de documentos, o el inicio de procedimientos judiciales de cobranza, o que hayan transcurrido más de 12 meses desde la fecha de vencimiento de la obligación sin que esta haya sido satisfecha; y b) Que la provisión al cierre de cada ejercicio figure en el Libro de Inventarios y Balances en forma discriminada. La provisión, en cuanto se refiere al monto, se considerará equitativa si guarda relación con la parte o el total si fuere el caso, que con



Tribunal Fiscal

Nº 10597-2-2023

arreglo al literal a) de este numeral se estime de cobranza dudosa.

- 3) Para efectos del acápite (i) del inciso i) del artículo 37°, adicionalmente, se entenderá que existe una nueva deuda contraída entre partes vinculadas cuando con posterioridad a la celebración del acto jurídico que da origen a la obligación a cargo del deudor, ocurre lo siguiente: a) Cambio de titularidad en el deudor o el acreedor, sea por cesión de la posición contractual, por reorganización de sociedades o empresas o por la celebración de cualquier otro acto jurídico, de lo cual resultara que las partes se encuentran vinculadas; y b) Alguno de los supuestos previstos en el artículo 24° del reglamento que ocasione la vinculación de las partes.
- 4) Para efectos del acápite (ii) del inciso i) del artículo 37° de la ley: a) Se entiende por deudas garantizadas mediante derechos reales de garantía a toda operación garantizada o respaldada por bienes muebles e inmuebles del deudor o de terceros sobre los que recae un derecho real; y b) Podrán calificar como incobrables: i) La parte de la deuda que no sea cubierta por la fianza o garantía; y ii) La parte de la deuda que no ha sido cancelada al ejecutarse la fianza o las garantías.
- 5) Para efectos del acápite (iii) del inciso i) del artículo 37° de la ley: a) Se considera deudas objeto de renovación: i) Sobre las que se produce una reprogramación, refinanciación o reestructuración de la deuda o se otorgue cualquier otra facilidad de pago; ii) Aquellas deudas vencidas de un deudor a quien el mismo acreedor concede nuevos créditos; y b) Cumplido el plazo de vencimiento de las deudas renovadas o prorrogadas, la provisión de estas se podrá deducir en tanto califiquen como incobrables.

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

Que, además, cabe precisar que sobre la precisión contenida en el numeral 5 de la norma reglamentaria contenida en el párrafo anterior, la Exposición de Motivos del Decreto Supremo N° 134-2004-EF señala que dentro del concepto de renovación se incluye a las deudas vencidas de un deudor a quien el mismo acreedor concede nuevos créditos, debido a que se considera que la deuda vencida pierde su carácter de incobrable si el acreedor renueva su confianza en el deudor otorgándole nuevos créditos.

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

Que mediante el punto 7 del Anexo N° 1 al Requerimiento (folios 1800 y 1801), la Administración comunicó a la recurrente que de la revisión de la documentación presentada verificó registros de cobranza dudosa, por lo que considerando lo establecido en la Ley del Impuesto a la Renta y su reglamento, le requirió que proporcionara el detalle discriminado de la deuda provisionada según registros realizados en el Libro Diario, así como, la documentación sustentatoria respectiva que acreditara la condición de cobranza dudosa de dichas deudas.

Que, en respuesta, la recurrente, con escrito de 30 de setiembre de 2013 (folios 1481 a 1485), señaló que adjuntaba un CD, con el detalle de los valores considerandos para realizar la provisión de cobranza dudosa, además los asientos contables y la documentación sustentatoria empleada para la anotación de los asientos contables en un archivo.

Que en el punto 7 del Resultado del Requerimiento (folios 1773 y 1774), la Administración señaló que en la deuda provisionada como de cobranza dudosa del ejercicio gravable 2009, se encontraba la deuda de los siguientes accionistas de la recurrente:



Tribunal Fiscal

Nº 10597-2-2023

denominadas así como deudas de las entidades

Que indicó que, durante el año 2009, la recurrente continuó brindando sus servicios a los accionistas y entidades cuya deuda fue provisionada como de cobranza dudosa en el mismo ejercicio, tal como se muestra en el Anexo N° 6 del mencionado resultado (folios 1754 a 1765), asimismo, precisó que, en dicho anexo, se detallaba una muestra de los comprobantes de pago emitidos por la recurrente a tales personas por los servicios brindados en el año 2009.

Que precisó que la recurrente es una Empresa Prestadora de Servicios – EPS, cuyo funcionamiento se rige por la Ley General de Servicios de Saneamiento, Ley N° 26338, por lo que conforme con el artículo 19° de dicha ley, señaló que la titularidad de sus acciones corresponden a las municipalidades provinciales y distritales, que se encuentran dentro de la jurisdicción que brinda sus servicios, asimismo, añadió que el artículo 38° del Reglamento de la citada ley, establece que la Junta General de Accionistas es el órgano de mayor jerarquía de las EPS y en el caso de las EPS Municipales estará conformado por el representante legal de cada una de las municipalidades provinciales y distritales en cuyo ámbito opera la EPS. Agregó que el artículo décimo séptimo de los Estatutos de la recurrente, señala que la organización, dirección y administración, corresponde a la Junta General de Accionistas, al Directorio y a la Gerencia General.

Que mencionó que de lo descrito anteriormente, se podía apreciar que las municipalidades provinciales y distritales, cuya deuda fue considerada como de cobranza dudosa, eran parte de la Junta General de Accionistas, el órgano de mayor jerarquía de la recurrente y encargado conjuntamente con el Directorio y la Gerencia General, de la organización, dirección y administración, por lo que conforme con lo establecido en el numeral 5 del artículo 24° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, las municipalidades provinciales y distritales antes mencionadas y la recurrente eran partes vinculadas, por lo que, de acuerdo con el acápite (i) del inciso i) del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta, no correspondía reconocer el carácter de deuda incobrable a la deuda generada entre partes vinculadas.

Que, asimismo, indicó que debido a que la recurrente durante el año 2009, continuó brindando sus servicios a sus accionistas y a las entidades detalladas anteriormente, les generó nuevos créditos, por lo que considerando lo establecido en el 37° de la Ley del Impuesto a la Renta y el artículo 21° de su reglamento, la deuda generada no podría ser provisionada como de cobranza dudosa, procediendo a observarlos, conforme con el detalle del Anexo 6.

Que de autos se aprecia que la Administración reparó la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2009 por el importe de S/ 445 314,64, por provisión de cobranza dudosa respecto de los siguientes clientes:

así como a las entidades denominadas

Que ahora bien, según el Anexo N° 2 de la Resolución de Determinación (folio 2108) y el numeral 7 del Resultado del Requerimiento (folios 1773 y 1774) la Administración sustenta el reparo a la provisión de cobranza dudosa en el ejercicio fiscalizado, al considerar que no procedía reconocer, en el caso de autos, el carácter de deuda incobrable, por los siguientes supuestos: i) Las municipalidades contrajeron deudas con su parte vinculada, de la cual eran accionistas y ii) La recurrente otorgó nuevos créditos a sus clientes deudores.

Que respecto al primer supuesto, la Administración a través de la resolución apelada (folio 2377), estableció que dicho sustento para no reconocer el carácter de incobrable a las deudas contraídas por las



Tribunal Fiscal

N° 10597-2-2023

aludidas municipalidades con la recurrente no se encontraba arreglado a ley, debido a que consideró que si bien las municipalidades forman parte de la Junta General de Accionistas, órgano que designa a los miembros del directorio, los accionistas en si no tienen la calidad de directivos y por lo tanto no ostentan el poder de decisión en los acuerdos financieros, operativos y/o comerciales de la empresa, que exige el numeral 5 del artículo 24° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, para acreditar que se tratan de partes vinculadas.

Que, en ese sentido, dado que el primer supuesto en el que sustentaba el reparo en mención fue levantado por la Administración en instancia de reclamación, resulta irrelevante pronunciarse sobre los argumentos expuestos por la recurrente en su escrito de apelación sobre tal extremo.

Que, asimismo, estando a lo expuesto, corresponde verificar únicamente el otro supuesto invocado para desconocer el carácter de cobranza dudosa a las deudas provisionadas por la recurrente, esto es, que a los mismos deudores por los cuales provisionó las deudas observadas, les otorgó nuevos créditos, conforme con lo previsto en el acápite 3 del literal I) del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta y el acápite ii) del literal a) del numeral 5 del inciso f) del artículo 21° del Reglamento de la citada ley.

Que al respecto, conforme consta en el Anexo N° 6 del citado Resultado del Requerimiento (folios 1754 a 1765), la recurrente durante el ejercicio fiscalizado provisionó deudas por los servicios que prestó durante en año 2008 a la

así como a las entidades denominadas

por

lo que al cierre del ejercicio 2009, habrían transcurrido más de 12 meses desde la fecha de vencimiento sin que éstas hubieran sido satisfechas.

Que, sin embargo, tal como se dejó constancia en el citado resultado y anexo (folio 1754), las deudas provisionadas en el ejercicio 2009 y que son materia de reparo corresponden a clientes con quienes la recurrente siguió realizando operaciones en el mismo ejercicio 2009, por lo que se verifica que aquella ha efectuado una provisión de cobranza dudosa por deudas de sus clientes, y ha deducido como gasto dicha provisión, no obstante, haberles otorgado en el ejercicio fiscalizado nuevos créditos.

Que en ese sentido, al haber efectuado la recurrente nuevas operaciones sujetas a crédito con los referidos deudores, se tiene que no se presentó una situación de incertidumbre en el pago, por lo que no correspondía que deduzca como gasto la deuda provisionada como de cobranza dudosa pues no calificaba como deuda incobrable en el ejercicio fiscalizado, conforme con lo establecido en el inciso i) del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta y el numeral 5 del inciso f) del artículo 21° de su reglamento, por lo que, el reparo se encuentra arreglado a ley y, por consiguiente, corresponde confirmar la resolución apelada en dicho extremo.

Que lo señalado por la recurrente en el sentido que lo dispuesto en el numeral 5 del inciso f) del artículo 21° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, excede lo establecido en el inciso i) del artículo 37° de la citada ley, no resulta atendible, dado que el citado reglamento ha delimitado lo que debe entenderse por deudas objeto de renovación, comprendiendo, por un lado, aquellas sobre las que se produce una reprogramación, refinanciación o reestructuración o se otorgue cualquier otra facilidad de pago, y de otro lado, aquellas deudas vencidas de un deudor a quien el mismo acreedor concede nuevos créditos, siendo que ambas situaciones ponen de manifiesto actos con los cuales el acreedor ha renovado su confianza en el deudor para el pago de la deuda, por lo que la disposición contenida en el acápite ii) del literal a) del numeral 5) del inciso f) del artículo 21° del aludido reglamento, delimita el concepto de deudas objeto de renovación previsto en el inciso i) del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta, desarrollando dicho concepto sin transgredirlo ni desnaturalizarlo³.

Que lo señalado en cuanto a que se debe considerar que era inviable dejar sin los servicios básicos de saneamiento a las municipalidades, no resulta atendible, pues la Ley del Impuesto a la Renta ni su

³ Similar criterio ha sido expuesto por este Tribunal en las Resoluciones N° 3370-3-2021 y N° 03036-1-2019.



Tribunal Fiscal

Nº 10597-2-2023

reglamento han dispuesto dicha circunstancia como excepción para no reconocer el carácter de incobrable a las deudas que hubieran sido objeto de renovación o prórroga expresa.

Obras de terceros no reembolsables

Que de acuerdo al inciso c) del artículo 1° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF, el citado impuesto grava los ingresos que provengan de terceros, establecidos por esta ley.

Que el artículo 3° de la misma ley señala que en general, constituye renta gravada de las empresas, cualquier ganancia o ingreso derivado de operaciones con terceros, así como el resultado por exposición a la inflación determinado conforme a la legislación vigente.

Que de acuerdo al inciso g) del artículo 1° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 122-94-EF, modificado por Decreto Supremo N° 086-2004-EF, a fin de determinar los ingresos comprendidos en el ámbito de aplicación del Impuesto a la Renta, la ganancia o ingreso derivado de operaciones con terceros a que alude el penúltimo párrafo del artículo 3° de la Ley, se refiere a la obtenida en el devenir de la actividad de la empresa en sus relaciones con otros particulares, en las que los intervinientes participan en igualdad de condiciones y consienten el nacimiento de obligaciones. En consecuencia, constituye ganancia o ingreso para una empresa, la proveniente de actividades accidentales, los ingresos eventuales y la proveniente de transferencias a título gratuito que realice un particular a su favor. En estos casos, el adquirente deberá considerar la ganancia o ingreso al valor de ingreso al patrimonio.

Que de acuerdo con lo expuesto, de conformidad con el penúltimo párrafo del artículo 3° de la Ley del Impuesto a la Renta, se considera renta gravada de las empresas cualquier ganancia o ingreso proveniente de operaciones con terceros, lo anterior supone, entre otros, las transferencias a título gratuito que realice un tercero a su favor.

Que según el concepto de operaciones con terceros recogido en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 616-4-99, publicada con carácter de precedente de observancia obligatoria en el diario oficial "El Peruano" el 25 de julio de 1999, por ingresos provenientes de operaciones con terceros debe entenderse aquellos obtenidos en el devenir de la actividad de la empresa en sus relaciones con otros particulares, en las que los intervinientes participan en igualdad de condiciones y por lo tanto consienten en el nacimiento de obligaciones.

Que de acuerdo con el artículo 2° de la Ley N° 26338, publicada el 24 de julio de 1994, que aprobó la Ley General de Servicios de Saneamiento, la prestación de los servicios de saneamiento comprende, entre otras prestaciones, la de servicios de agua potable y alcantarillado.

Que el artículo 3° de la citada ley declara a los servicios de saneamiento como servicios de necesidad y utilidad pública y de preferente interés nacional, cuya finalidad es proteger la salud de la población y el ambiente.

Que el artículo 5° de la referida ley indica que las municipalidades provinciales son responsables de la prestación de los servicios de saneamiento y, en consecuencia, les corresponde otorgar el derecho de explotación a las entidades prestadoras, de conformidad con las disposiciones establecidas en dicha ley y en su reglamento, precisando en su artículo 6° que dichos servicios debían ser prestados por entidades públicas, privadas o mixtas, a quienes se les denominaría "entidades prestadoras de servicios" y que se constituirían con el exclusivo propósito de prestarlos.

Que el inciso f) del artículo 23° de la citada ley, aplicable al período fiscalizado, establecía que era derecho de las entidades prestadoras percibir contribuciones con carácter reembolsable, para el financiamiento de la ampliación de la capacidad instalada de la infraestructura existente o para la extensión del servicio hasta la localización del interesado, dentro del ámbito de responsabilidad de la entidad prestadora.

Que el artículo 25° de la anotada ley, señalaba que correspondía a los usuarios de los servicios de saneamiento, ejecutar las obras e instalaciones de servicios de agua potable, alcantarillado sanitario y pluvial o disposición sanitaria de excretas, necesarias en las nuevas habilitaciones urbanas, de



Tribunal Fiscal

N° 10597-2-2023

conformidad con el proyecto aprobado previamente y bajo la supervisión de la entidad prestadora que opera en esa localidad, la que recepcionará dicha infraestructura con carácter de Contribución Reembolsable por Extensión.

Que por Decreto Supremo N° 09-95-PRES, publicado el 28 de agosto de 1995, se aprobó el Reglamento de la Ley N° 26338⁴, estableciendo en su artículo 6° que las municipalidades provinciales prestarán los servicios de saneamiento a través de EPS.

Que según el artículo 75° del citado reglamento, modificado por Decreto Supremo N° 008-2005-VIVIENDA, en aplicación del inciso f) del artículo 23° y del artículo 25° de la citada ley, se entendería por contribuciones reembolsables, a los aportes que la EPS recibiese en calidad de préstamo, sea en obras o en dinero, de quienes estuviesen interesados en la ampliación o extensión de los servicios de saneamiento.

Que el artículo 79° del anotado reglamento, establecía las condiciones de devolución de las contribuciones reembolsables estarían establecidas en los contratos que suscribiría la EPS con los usuarios, agregando que dichos contratos estipularían el monto, la modalidad y el plazo de devolución de la contribución reembolsable, así como la tasa de interés aplicable a la devolución, en su caso.

Que de conformidad con el artículo 81° del mencionado reglamento, la devolución de las contribuciones reembolsables podría ser hecha bajo las siguientes modalidades, por medio de descuentos en la facturación de consumos, mediante la entrega de bonos redimibles y otra que determinen las partes.

Que de acuerdo con el artículo 1354° del Código Civil, las partes pueden determinar libremente el contenido del contrato, siempre que no sea contrario a norma legal de carácter imperativo, siendo que el artículo 1356° del citado código señala que las disposiciones de la ley sobre contratos son supletorias de la voluntad de las partes, salvo que sean imperativas.

Que el artículo 1728° del Código Civil establece que, por el comodato, el comodante se obliga a entregar gratuitamente al comodatario un bien no consumible, para que lo use por cierto tiempo o para cierto fin y luego lo devuelva.

Que según el artículo 1738° del citado código, son obligaciones del comodatario, custodiar y conservar el bien con la mayor diligencia y cuidado, siendo responsable por la pérdida o deterioro que no provenga de su naturaleza o del uso ordinario, emplearlo para el uso determinado en el contrato o, en su defecto, según su naturaleza y la costumbre, siendo responsable del deterioro o pérdida provenientes del abuso, permitir que el comodante inspeccione el bien para establecer su estado de uso y conservación, pagar los gastos ordinarios indispensables que exija la conservación y uso del bien, y devolver el bien en el plazo estipulado o, en su defecto, después del uso para el que fue dado en comodato.

Que mediante el punto 1 del Requerimiento (folio 1750), la Administración señaló que de la revisión de los documentos, registros y libros contables, verificó que la recurrente anotó en la Cuenta 02 Compromisos e Intereses a plazos, divisionaria Obras y/o bienes de terceros y sub divisionaria Infraestructura de Saneamiento de particulares en uso, un movimiento en el año 2009 de S/ 3 575 372,77, cuyo detalle se muestra en el Anexo N° 1 (folios 1744 a 1749), por lo que requirió que confirmara la información contenida en dicho anexo y proporcionara las resoluciones y/o actas de entrega o recepción por los cuales registra tales bienes, indicando las características y condiciones de dicha recepción.

Que, asimismo, a través de los puntos 2 y 3 del citado requerimiento, solicitó que indicara por escrito si los bienes detallados en el citado anexo, se encontraron o no dentro del Plan Maestro Optimizado correspondiente al año 2009 o si se realizaron en el marco de un proyecto previamente aprobado, además de indicar si los bienes han sido ejecutados bajo su supervisión.

Que, en respuesta, con escrito de 28 de octubre de 2013 (folios 782 a 785), la recurrente indicó que adjuntaba 1 archivador conteniendo las copias de las resoluciones y acta de entrega – recepción que sustentaba el registro de sus transacciones. Añadió que tuvo contabilizado en cuentas de orden en el año 2009 el importe de S/ 3 575 372,77, en mérito a la suscripción de Actas de Entrega Recepción, donde los terceros deciden entregar en comodato la infraestructura construida por ellos, para que pudiera otorgar el

⁴ Cuyo Texto Único Ordenado fue aprobado mediante Decreto Supremo N° 023-2005-VIVIENDA.



Tribunal Fiscal

Nº 10597-2-2023

servicio de agua potable y/o alcantarillado, decisión que se encuentra plasmada en las respectivas Actas de Entrega – Recepción.

Que anotó que, como entidad del sector público, contabiliza sus operaciones en mérito al sustento documentario que le es proporcionado, por lo que siendo que la figura legal del comodato, establecido en el artículo 1728° del Código Civil, no otorga el derecho de propiedad, no afectó a las cuentas del balance, sino que contabilizó en cuentas de control. Precisa que en el año 2009 persistía la falta de claridad en las normas existentes referidas a la calificación de las contribuciones reembolsables o no reembolsables, por lo que el ente supervisor de los servicios de saneamiento como es SUNASS, el 16 de julio de 2008, publicó el Proyecto de Resolución con la propuesta de "Directiva sobre Contribuciones Reembolsables efectuadas por terceros para Inversiones en los Servicios de Saneamiento", para establecer las disposiciones complementarias a las contenidas en la Ley General de Servicios de Saneamiento y su Reglamento, que fijen el procedimiento y requisitos para la ejecución y devolución de las contribuciones reembolsables a aplicar por las Entidades Prestadoras de Servicios de Saneamiento, entre las cuales se encuentra ella.

Que indicó que mediante Resolución de Consejo Directivo N° 046-2010-SUNASS-CD, publicada el 8 de noviembre de 2010, se aprobó la "Directiva sobre Contribuciones Reembolsables efectuadas por Terceros para Inversiones en los Servicios de Saneamiento", estableciendo el procedimiento y requisitos para su ejecución y devolución, por tanto en el año 2009, no contaba con los instrumentos legales que le permitieran recepcionar las obras ejecutadas por terceros en calidad de contribuciones reembolsables, en consecuencia, no podía afectar el activo fijo y asumir un pasivo.

Que añadió que también en el año 2009, el usuario tenía un beneficio latente que podría reclamarlo a la publicación de la norma derivada del proyecto de la directiva sobre contribuciones reembolsables, en la que se legislaba sobre la posibilidad de aplicar tal norma inclusive para aquellas obras financiadas por usuarios con anterioridad a la vigencia de la directiva. Por lo tanto, concluye que es legítima la decisión de los terceros de entregar las obras financiadas por ellos en calidad de comodato, tal como consta en las Actas de Entrega – Recepción y es correcto el registro en cuentas de orden en su contabilidad del año 2009.

Que precisó que la relación de las obras que aparecían en el Anexo N° 1, eran obras ejecutadas por terceros y que ella sólo efectúa una revisión del trabajo hidráulico de las redes, tanto de agua potable como de desagüe. Asimismo, indica que esta infraestructura es propiedad de terceros, y es entregado en calidad de comodato, para su administración y uso, previo a su conexión a las redes principales.

Que en el Resultado del Requerimiento (folios 1740 a 1742), la Administración señaló que la recurrente es una empresa prestadora de servicios de saneamiento, cuyo funcionamiento se rige por la Ley N° 26338 – Ley General de Servicios de Saneamiento, precisando que de acuerdo con el artículo 75° del Reglamento de la citada ley, se entendía por contribuciones reembolsables, a los aportes que las entidades prestadoras de servicios, recibían en calidad de préstamo, sea en obras o en dinero, de quienes estén interesados en la ampliación o extensión de los servicios de saneamiento, y que asimismo, el artículo 79° de dicha norma, dispone que las condiciones de devolución de las contribuciones reembolsables estarían establecidas en los contratos que suscribieron las entidades prestadoras de servicios con los usuarios, agregando que tales contratos estipularían entre otros, el monto, la modalidad y el plazo de devolución de la contribución reembolsable.

Que indicó que de la revisión de las actas y resoluciones de entrega y recepción que obraban en autos, advertía que éstas solo contenían el valor de las obras recibidas, indicándose que las mismas se recibían en calidad de comodato a plazo indefinido, asimismo, de la revisión de los contratos de comodato exhibidos por la recurrente, advirtió que en estos se establecía que el uso de los bienes entregados sería por un tiempo indefinido, es decir no señala una fecha de devolución del bien, por lo que concluía que la Ley General de Servicios de Saneamiento y su reglamento, establecían el concepto y clases de contribuciones reembolsables, así como las condiciones y procedimientos para que se efectuara una contribución reembolsable por ampliación, precisando que las condiciones de devolución de las contribuciones reembolsables, debían establecerse en los contratos que se suscribía con los usuarios, siendo que en el caso bajo análisis las obras de agua y alcantarillado recibidos no cumplían los



Tribunal Fiscal

Nº 10597-2-2023

presupuestos jurídicos contenidos en dichas normas, para ser consideradas como reembolsables, por lo que tales contribuciones deben considerarse como no reembolsables.

Que añadió que además la denominación de los contratos exhibidos por la recurrente, no ha sido contemplada en la legislación sobre la materia, habiéndose pactado expresamente que se trata de una entrega por plazo indefinido, lo cual confirmaba que se encontraba frente a contribuciones de naturaleza no reembolsable.

Que manifestó que de acuerdo con el último párrafo del artículo 3° de la Ley del Impuesto a la Renta, procedía a reparar como ingreso gravado con el citado impuesto, el valor de las obras recepcionadas por la recurrente durante el año 2009, precisando que tal valor se obtenía de las actas de recepción exhibidas, conforme con el detalle del Anexo N° 1 (folios 1737 a 1739).

Que mediante el punto 3 del Requerimiento (folio 1735), la Administración comunicó a la recurrente que en el Resultado del Requerimiento se determinaron reparos a los ingresos no declarados debido a la recepción de contribuciones con carácter de no reembolsables, por lo que solicitó que sustentara tal observación.

Que en el punto 3 del Resultado del Requerimiento (folios 1723 y 1724), la Administración dejó constancia de lo señalado por la recurrente, precisando que en el Resultado del Requerimiento se analizó la naturaleza de las obras fabricadas por terceros que recibió la recurrente durante el año 2009, concluyéndose que estas corresponden a contribuciones no reembolsables recibidas, por lo que considerando lo establecido en el artículo 3° de la Ley del Impuesto a la Renta, se reparaban como ingresos gravados el importe total de dichas obras, ascendente a S/ 3 575 372,77 en el año 2009.

Que de lo actuado (folios 1744 a 1749), se aprecia que la Administración reparó como renta gravable las entregas de infraestructura de saneamiento que efectuaron usuarios de los servicios de saneamiento a favor de la recurrente, en su calidad de empresa prestadora de tales servicios, al considerar que tales entregas constituían ingresos gravados con el Impuesto a la Renta, conforme con lo establecido en el artículo 3° de la ley del citado impuesto.

Que al respecto, obra en autos, los documentos denominados "Acta de Entrega y Recepción de Obra" (folios 476 a 751), a través de los cuales diversas personas que ejecutaron obras de redes de alcantarillado, entregaron en uso dichas obras a la recurrente, de conformidad con lo establecido en la Ley General de Servicios de Saneamiento y su reglamento, así como el artículo 1728° del Código Civil, a fin que en uso de sus facultades las administre, custodie y conserve sin restricción de ninguna índole, pudiendo administrarla para el otorgamiento de servicios de agua potable y alcantarillado, operar libremente la infraestructura, probarla, disponer libremente las medidas técnicas sobre ella y ejecutar instalaciones e interconexiones propias del manejo operacional, asimismo, se precisó que el plazo de entrega del bien es pactado por las partes en forma indefinida; indicándose que si en el plazo del contrato la obra se destruía total o parcialmente, o presentara evidente peligro de ruina o graves defectos por vicios de la construcción, por mala calidad de materiales, o por defecto del suelo el ejecutor (es decir, la persona que daba en uso las obras a la recurrente) asumiría la responsabilidad correspondiente.

Que, asimismo, se tiene que mediante resoluciones emitidas por la recurrente durante el ejercicio 2009 (folios 477 a 752), oficializó la entrega y recepción de las obras de redes de alcantarillado consignados en las actas antes mencionadas.

Que de la documentación antes mencionada, se aprecia que la recurrente, en su condición de empresa prestadora de servicios, recibió en uso, de diversos usuarios, las obras que ejecutaron de redes de alcantarillado, citando, como sustento, el artículo 1728° del Código Civil, que define el contrato de comodato, de lo que se tiene que, tal documentación no evidencia de modo alguno que la voluntad de las partes haya sido transferir la propiedad de las referidas obras a la recurrente, por el contrario, expresamente se señala que estas se entregaban en uso, más aun, cuando se remite a la normativa el contrato de comodato, que es un contrato por el cual, se entrega en uso un bien no consumible, a título gratuito, por cierto tiempo. Cabe advertir, que el solo hecho de haber pactado tales contratos a plazo



Tribunal Fiscal

Nº 10597-2-2023

indefinido, no desvirtúa su naturaleza, pues tal situación se encuentra prevista en el artículo 1737º del Código Civil⁵.

Que, asimismo, la entrega de las mencionadas obras a la recurrente no constituyeron contribuciones reembolsables, a las que hacía referencia el inciso f) del artículo 23º y 25º de la Ley General de Servicios de Saneamiento, pues no obra en autos, ninguna documentación que permita verificar las condiciones y plazos de devolución de dichas obras, tal como lo dispone los artículos 79º y 81º del reglamento de la citada ley, por lo que las entregas de las obras objeto de reparo no se realizaron en atención a dicha normativa. Adicionalmente, debe señalarse que la legislación aplicable en el período materia de análisis no hacía referencia a "contribuciones no reembolsables" a los que alude la Administración, solo regulaba las contribuciones reembolsables, por lo que la tesis de esta en el sentido que las entregas en uso de las obras a título gratuito, materia del presente análisis, constituían contribuciones no reembolsables, y por tanto, implicaban su transferencia de propiedad en favor de la recurrente, por efecto de la ley (pues como se verifica de las copias de las resoluciones y acta de entrega – recepción, las partes no acordaron tal transferencia de propiedad), carece de base legal y por tanto, no resulta amparable.

Que, en tal sentido, al no haberse transferido la propiedad de las mencionadas obras a la recurrente, el reparo efectuado por la Administración, por renta generada bajo el criterio de flujo de riqueza previsto en el artículo 3º de la Ley del Impuesto a la Renta y el inciso g) del artículo 1º de su Reglamento no se encuentra arreglado a ley, por lo que corresponde levantarlo y revocar la apelada en este extremo.

Que en todo caso, incluso, en el supuesto negado que pudiera entenderse que, bajo la legislación aplicable al presente caso, toda entrega en uso que realizaran los usuarios de los servicios de saneamiento a favor de las empresas prestadoras de estos servicios tendrían que calificar como aportes reembolsables o como no reembolsables, siendo, por ello que si no es lo primero, por descarte, sería lo segundo, como sostiene la Administración, y por tanto, en aplicación de la normativa que regula la Gestión y Prestación de los Servicios de Saneamiento, las entregas que calificarían como aportes no reembolsables, constituirían transferencia de propiedad a título gratuito, la ganancia proveniente de tal entrega gratuita no calificaría como renta bajo el criterio de flujo de riqueza previsto en el artículo 3º de la Ley del Impuesto a la Renta y el inciso g) del artículo 1º de su Reglamento, por cuanto no sería el resultado del devenir de la actividad de la empresa en sus relaciones con otros particulares, en las que los intervinientes participan en igualdad de condiciones y consienten el nacimiento de obligaciones, pues la propiedad de tales obras se transferirían a la recurrente, no porque hayan consentido ambas partes en ello, sino en aplicación de la normativa, según la indicada interpretación del ente recaudador.

Adición indebida efectuada en la declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2009 referido a la amortización de intangibles

Que en el Anexo N° 2 del valor impugnado (folio 2108), se consignan los reparos al Impuesto a la Renta del ejercicio 2009, por los que aquel fue emitido.

Que de dicho anexo no se advierte que la Administración hubiera efectuado reparos a la amortización de intangibles que la recurrente se hubiere adicionado en la determinación del indicado impuesto y período.

Que, sin embargo, la recurrente pretende que se ajusten las adiciones que realizó en la declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2009, al considerar que, si correspondía deducir como gasto tributario la amortización de intangibles, no obstante, las adiciones que realizó la recurrente en la citada declaración jurada, no fueron objeto de reparo por parte de la Administración, por lo que no existe controversia respecto de la cual este Tribunal pueda emitir pronunciamiento.

Pérdida ejercicios anteriores

Que según el artículo 50º del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado mediante Decreto Supremo N° 054-99-EF, los contribuyentes domiciliados en el país debían compensar la pérdida neta total de tercera categoría de fuente peruana que registren en un ejercicio gravable imputándola año a año, hasta agotar su importe, a las rentas netas de tercera categoría que obtuvieran en los 4 ejercicios inmediatos posteriores computados a partir del ejercicio en que obtuvieran utilidades y

⁵ Según el referido artículo, cuando no se ha determinado la duración del contrato, el comodatario está obligado a restituir el bien cuando el comodante lo solicite.



Tribunal Fiscal

Nº 10597-2-2023

que el saldo que no resulte compensado una vez transcurrido ese lapso, no podría computarse en los ejercicios siguientes.

Que mediante el artículo 8º de la Ley Nº 27356, vigente a partir del 1 de enero de 2001⁶, se modificó el citado artículo, estableciéndose que los contribuyentes domiciliados en el país debían compensar la pérdida neta total de tercera categoría de fuente peruana que registren en un ejercicio gravable imputándola año a año, hasta agotar su importe, a las rentas netas de tercera categoría que obtuvieran en los 4 ejercicios inmediatos posteriores computados a partir del ejercicio de su generación y que el saldo que no resulte compensado una vez transcurrido ese lapso, no podría computarse en los ejercicios siguientes.

Que la Primera Disposición Final de la Ley Nº 27356, precisó que el arrastre de las pérdidas generadas hasta el ejercicio 2000 se regiría por lo siguiente: 1) Aquellas pérdidas que no hubieran empezado a computar el plazo hasta el ejercicio 2000, se les aplicará 4 años contados a partir del ejercicio 2001, inclusive y 2) Aquellas pérdidas cuyo plazo de 4 ejercicios hubiera empezado a computarse, terminarán el cómputo de dicho plazo.

Que el citado artículo 50º de la Ley del Impuesto a la Renta fue modificado por el artículo 2º de la Ley Nº 27513, publicada el 28 de agosto de 2001⁷, disponiendo que los contribuyentes domiciliados en el país debían compensar la pérdida neta total de tercera categoría de fuente peruana que registren en un ejercicio gravable imputándola año a año, hasta agotar su importe, a las rentas netas de tercera categoría que obtuvieran en los 4 ejercicios inmediatos posteriores computados a partir del ejercicio en que obtenga dicha renta neta; y el saldo que no hubiere resultado compensado una vez transcurrido ese lapso no podía computarse en los ejercicios siguientes.

Que la Cuarta Disposición Final del Decreto Supremo Nº 017-2003-EF⁸, que adecuó el Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta a las modificaciones realizadas mediante Leyes Nº 27513, Nº 27615 y Nº 27804, indicó a título de precisión que la modificación introducida por el artículo 2º de la Ley Nº 27513 al artículo 50º de la Ley del Impuesto a la Renta, referido al arrastre de pérdidas, era de aplicación a las que se originen a partir del ejercicio 2002 y que el arrastre de las originadas en ejercicios anteriores se calcularía conforme con lo dispuesto en el artículo 8º y la Primera Disposición Final de la Ley Nº 27356.

Que al respecto, este Tribunal en la Resolución Nº 00403-8-2014, que constituye precedente de observancia obligatoria, publicada en el Diario Oficial El Peruano el 23 de enero de 2014, ha establecido que "La Cuarta Disposición Final del Decreto Supremo Nº 017-2003-EF transgrede lo dispuesto por los artículos 2º y 8º de la Ley Nº 27513, que modificó la Ley del Impuesto a la Renta, al "precisar" que la modificación introducida por el artículo 2º de la citada ley al artículo 50º de la Ley del Impuesto a la Renta, referido al arrastre de pérdidas, era de aplicación a las que se originen a partir del ejercicio 2002 y que el arrastre de aquellas originadas en ejercicios anteriores se calcularía conforme con lo dispuesto por el artículo 8º y la Primera Disposición Final de la Ley Nº 27356".

Que la mencionada resolución también precisó que *"...según el principio de aplicación inmediata de las normas, éstas se aplican a los hechos, relaciones o situaciones jurídicas que ocurran mientras aquéllas se encuentran vigentes, debiéndose considerar además que también son aplicables a las consecuencias de los hechos, relaciones o situaciones jurídicas nacidas al amparo de la norma anterior pero que aún se encuentran en proceso de desarrollo al momento de la entrada en vigencia la nueva norma y siempre que no se encuentren consumados. En ese sentido, si bien el arrastre de las pérdidas tributarias generadas en el ejercicio 2001 debía efectuarse en los cuatro ejercicios inmediatos posteriores, debe considerarse que cuando entró en vigencia el artículo 2º de la Ley Nº 27513, dicho arrastre se encontraba aún en proceso y que en tal sentido, la citada ley es aplicable a las consecuencias de los hechos, relaciones o situaciones jurídicas nacidas al amparo de la norma anterior. Por consiguiente, si bien las pérdidas generadas en el ejercicio 2001 se originaron mientras estaba vigente la modificación introducida al artículo 50º por la Ley Nº 27356, sus consecuencias no consumadas, esto es, su arrastre, se encontraba en proceso cuando entró en vigencia la modificación establecida por la Ley Nº 27513, la cual, según indicación expresa de su artículo 8º, entró en vigencia a partir del 1 de enero de 2002".*

⁶ Según lo previsto por el artículo 13º de la Ley Nº 27356.

⁷ Vigente a partir del 1 de enero de 2002.

⁸ Publicado el 13 de febrero de 2003.



Tribunal Fiscal

Nº 10597-2-2023

Que mediante el artículo 30º del Decreto Legislativo Nº 945⁹, vigente a partir del 1 de enero de 2004, nuevamente se modificó el aludido artículo 50º, indicándose que los contribuyentes domiciliados en el país podrían compensar la pérdida neta total de tercera categoría de fuente peruana que registren en un ejercicio gravable, con arreglo a alguno de los siguientes sistemas: a) Compensar la pérdida neta total de tercera categoría de fuente peruana que registren en un ejercicio gravable imputándola año a año, hasta agotar su importe, a las rentas netas de tercera categoría que obtengan en los 4 ejercicios inmediatos posteriores computados a partir del ejercicio siguiente al de su generación, siendo que el saldo que no resulte compensado una vez transcurrido ese lapso, no podrá computarse en los ejercicios siguientes y b) Compensar la pérdida neta total de tercera categoría de fuente peruana que registren en un ejercicio gravable imputándola año a año, hasta agotar su importe, al 50% de las rentas netas de tercera categoría que obtengan en los ejercicios inmediatos posteriores.

Que el referido artículo añadía que la opción del sistema aplicable debía ejercerse en la oportunidad de la presentación de la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta y que en caso el contribuyente obligado se abstuviese de elegir uno de los sistemas de compensación de pérdidas, la Administración aplicaría el sistema a). Asimismo, prevé que efectuada dicha opción, los contribuyentes se encontraban impedidos de cambiar de sistema, salvo en el caso en que hubiese agotado las pérdidas acumuladas de ejercicios anteriores¹⁰.

Que según la Séptima Disposición Transitoria y Final del anotado decreto legislativo, las pérdidas acumuladas hasta el ejercicio 2003 se regirían por lo siguiente: 1) Aquellas pérdidas cuyo plazo de 4 ejercicios hubiese empezado a computarse, terminarían el cómputo de dicho plazo y 2) Aquellas pérdidas que no hubiesen empezado a computar el plazo de 4 ejercicios, podrían compensarse según la elección de alguno de los sistemas previstos en el artículo 50º de la ley y bajo las condiciones que dicho artículo establecía y que de optarse por la alternativa establecida por el inciso a) del mencionado artículo, el plazo de los 4 ejercicios previstos en dicho inciso, empezaría a computarse desde el ejercicio 2004, inclusive.

Que la Cuarta Disposición Transitoria del Decreto Supremo Nº 134-2004-EF, que modificó el Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, vigente desde el 6 de octubre de 2004¹¹, precisó que excepcionalmente la opción del sistema de compensación de pérdidas que correspondía a la pérdida del ejercicio 2003 se formalizaría en la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta del ejercicio 2004 y que dicha opción no podría ser objeto de rectificación.

Que, por su parte, la Sexta Disposición Transitoria del citado decreto supremo, en relación con el arrastre de pérdidas acumuladas hasta el ejercicio 2003, estableció para rentas de tercera categoría, lo siguiente:

1) Para pérdidas cuyo plazo empezó a computarse:

- a) Las pérdidas acumuladas hasta el ejercicio 2003, inclusive, cuyo plazo de 4 ejercicios hubiese empezado a computarse, se compensarían en primer orden a fin de hallar la pérdida neta compensable del ejercicio.
- b) Las pérdidas a que se refiere el literal anterior se regirían por las normas bajo las cuales surgieron, compensándose sobre el 100% de las rentas netas futuras que se generen desde el 2004, hasta que las mismas se extingan completamente o venza el plazo máximo para su compensación, lo que ocurra primero.

2) Pérdidas cuyo plazo no empezó a computarse:

- a) Las pérdidas acumuladas hasta el ejercicio 2003 cuyo plazo de 4 ejercicios no hubiese empezado a computarse, podrían compensarse de acuerdo con alguno de los sistemas previstos por el artículo 50º de la ley, a partir del agotamiento de las pérdidas que hubiesen empezado a computarse conforme con el numeral anterior.
- b) La opción del sistema de compensación elegido para las pérdidas a que se refiere el literal

⁹ Publicado el 23 de diciembre de 2003.

¹⁰ Las normas antes citadas, modificadas, fueron recogidas por el Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta aprobado mediante Decreto Supremo Nº 179-2004-EF.

¹¹ Publicado el 5 de octubre de 2004, vigente desde el día siguiente de su publicación, según lo previsto por el artículo 40º del Decreto Supremo Nº 134-2004-EF.



Tribunal Fiscal

N° 10597-2-2023

anterior, y en tanto estas no se hayan agotado, sería aplicable para las nuevas pérdidas que se generen desde el 2004 en adelante.

Que del Anexo N° 2 de la Resolución de Determinación (folio 2108) y del Anexo N° 7 al Resultado del Requerimiento (folio 1753), se aprecia que la Administración desconoció la pérdida arrastrable de ejercicios anteriores que la recurrente aplicó a la determinación del ejercicio 2009, por cuanto de la reliquidación de las pérdidas tributarias desde el ejercicio 2001 al ejercicio 2008, determinó que no existía pérdida tributaria susceptible de ser compensada en el ejercicio 2009.

Que al respecto, la recurrente únicamente cuestiona el hecho que la Administración para la reliquidación de las pérdidas arrastrables de ejercicios anteriores, consideró los resultados de la fiscalización del Impuesto a la Renta del ejercicio 2003, contenidos en la Resolución de Determinación mantenida por la Resolución de Intendencia sin tener en cuenta que esta resolución se encontraba en etapa de apelación, razón por la cual con su resultado recién se podría elaborar el arrastre definitivo de pérdidas de ejercicios anteriores.

Que, sobre el particular, se tiene que mediante Resolución del Tribunal Fiscal N° 07791-8-2014 de 25 de junio de 2014, se emitió pronunciamiento respecto de la apelación interpuesta contra la Resolución de Intendencia que declaró fundada en parte la reclamación formulada contra la Resolución de Determinación girada por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2003.

Que en la Resolución N° 07791-8-2014, se señaló que como consecuencia del procedimiento de fiscalización realizado a la recurrente, la Administración reparó la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2003 por concepto de provisión para cuentas de cobranza dudosa, gastos de personal no devengados en el ejercicio 2003, devengo de intereses sobre cuentas por cobrar comerciales, quiebre de intereses (acto de liberalidad), gastos de ejercicios anteriores no pagados en el ejercicio 2003, diferencias de cambio relacionadas con activo fijo enviadas al gasto, cesión parcial de predios, costos y/o gastos relacionados con agua no contabilizada, depreciación de activos fijos recibidos que no tienen carácter reembolsable y arrastre de pérdidas tributarias de los ejercicios 2001 y 2002, lo que originó la emisión de la Resolución de Determinación

Que a través de la aludida resolución, se revocó la Resolución de Intendencia de 29 de diciembre de 2006, respecto de la Resolución de Determinación en el extremo de los reparos por devengo de intereses sobre cuentas por cobrar comerciales, diferencias de cambio relacionadas con activo fijo enviadas al gasto, cesión parcial de predios, costos y/o gastos relacionados con agua no contabilizada y depreciación de activos fijos recibidos que no tienen carácter reembolsable, así como, respecto de los reparos por provisión para cuentas de cobranza dudosa y arrastre de pérdidas tributarias de los ejercicios 2001 y 2002, debiendo la Administración proceder conforme con lo expuesto en dicha resolución respecto a estos últimos reparos¹² y reliquidar la Resolución de Determinación teniendo en cuenta lo antes expuesto.

Que la Administración interpuso demanda contenciosa administrativa contra la Resolución N° 07791-8-2014, solicitando que se declare su nulidad parcial en el extremo que revoca la Resolución de Intendencia entre otros, por el reparo a los costos y/o gastos relacionados con agua no contabilizada contenido en la Resolución de Determinación emitida por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2003, siendo que mediante la Resolución N° 13 del 15 de enero de 2016, se declaró infundada la demanda interpuesta, sin embargo, mediante Resolución Número Dieciocho de 21 de noviembre de 2016, se revocó la sentencia emitida mediante Resolución N° 13 del 15 de enero de 2016 y reformándola se declaró fundada en parte la demanda interpuesta, en consecuencia nula la Resolución del Tribunal Fiscal N° 07791-8-2014 en cuanto al reparo a los costos/ gastos vinculados con agua no contabilizada, por lo que ordenaron a este Tribunal emitir una nueva resolución conforme a los

¹² Se dispuso que la Administración emita nuevo pronunciamiento luego de realizar las verificaciones pertinentes respecto al reparo por provisión para cuentas de cobranza dudosa respecto de los clientes "Normales" y "Municipios" y en cuanto al arrastre de pérdidas tributarias de los ejercicios 2001 y 2002, se dispuso que la Administración tenga en cuenta el pronunciamiento que se emita dentro del procedimiento de apelación seguido ante este Tribunal con Expediente vinculado al Impuesto a la Renta del ejercicio 2002, debido a que influirá directamente en la determinación del importe de la pérdida de dicho ejercicio.



Tribunal Fiscal

N° 10597-2-2023

considerandos de la referida resolución y mediante Resolución N° 0775-8-2023 de 27 de enero de 2023, este Tribunal en cumplimiento del mandato del Poder Judicial, confirmó la Resolución de Intendencia en el extremo del reparo a los costos y/o gastos relacionados con agua no contabilizada contenido en la Resolución de Determinación

Que, de otro lado, en cumplimiento de lo ordenado por este Tribunal en la Resolución N° 07791-8-2014, la Administración emitió la Resolución de Intendencia de 24 de octubre de 2018, contra la cual la recurrente interpuso recurso de apelación, que fue resuelto por este Tribunal con la Resolución N° 03192-8-2023 de 21 de abril de 2023.

Que en la citada Resolución N° 03192-8-2023, se estableció que la Administración realizó las verificaciones respecto al reparo por provisión para cuentas de cobranza dudosa y consideró la modificación del arrastre de pérdidas tributarias de los ejercicios 2001 y 2002, y si bien efectuó la reliquidación de la Resolución de Determinación omitiendo los reparos por devengo de intereses sobre cuentas por cobrar comerciales, diferencias de cambio relacionadas con activo fijo enviadas al gasto, cesión parcial de predios y depreciación de activos fijos recibidos que no tienen carácter reembolsable, considerando además la modificación del arrastre de pérdidas tributarias de los ejercicios 2001 y 2002, lo que se encontraba acorde con el mandato de esta instancia; en atención a lo ordenado por el Poder Judicial, correspondía que se considere en la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2003, el reparo por costos y/o gastos relacionados con agua no contabilizada, por lo que dispuso que efectuara su reliquidación.

Que en consecuencia, habida cuenta que el reparo a la pérdida de ejercicios anteriores, se encuentra relacionado con la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2003, obligación que será reliquidada conforme con lo dispuesto en la Resolución N° 03192-8-2023, corresponde revocar la apelada a fin que la Administración tenga en cuenta la liquidación final del citado impuesto, a efectos de verificar si la recurrente contó con pérdida de ejercicios anteriores susceptibles de ser aplicados a la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2009.

Que en cuanto a lo señalado por la recurrente en el sentido que para la elaboración del arrastre de pérdidas de ejercicios anteriores se debió tener en cuenta la apelación que formuló contra la Resolución de Intendencia cabe señalar que de conformidad con los artículos 9° y 203° del Texto Único Ordenado de la Ley del Procedimiento Administrativo General, aprobado por Decreto Supremo N° 004-2019-JUS, de aplicación supletoria a los procedimientos tributarios de conformidad con la Norma IX del Título Preliminar del Código Tributario, todo acto administrativo se considera válido en tanto su pretendida nulidad no sea declarada por autoridad administrativa o jurisdiccional, según corresponda, y tendrá carácter ejecutorio, salvo disposición legal expresa en contrario, mandato judicial o que esté sujeto a condición o plazo conforme a ley, por lo que en el presente caso, resulta válido que la Administración haya determinado la pérdida tributaria compensable de ejercicios anteriores con base en las resoluciones de determinación y resoluciones de intendencia emitidas a dicho momento, lo que no vulnera los derechos del administrado; criterio recogido en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 17618-1-2012, entre otras, en casos en los que el acto administrativo que sustenta al impugnado también fue impugnado previamente, por lo que lo alegado en contrario por la recurrente carece de sustento.

Resoluciones de Determinación

Pagos a

cuenta del impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2009

Ingresos por recuperación de deuda provisionada como de cobranza dudosa e Ingresos cargados a la cuenta 70 Ventas por quiebre de intereses de marzo, abril y diciembre de 2009 y diferencia entre lo registrado y lo declarado de diciembre de 2009

Que el numeral 88.1 del artículo 88° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, establece que la declaración tributaria es la manifestación de hechos comunicados a la Administración en la forma y lugar establecidas por ley, reglamento, resolución de superintendencia o norma con rango similar, la cual podrá constituir la base para la determinación de la obligación tributaria.



Tribunal Fiscal

N° 10597-2-2023

Que según el numeral 88.2 del mismo artículo, la declaración referida a la determinación de la obligación tributaria podrá ser sustituida dentro del plazo para su presentación, vencido dicho plazo la declaración podrá ser rectificadora dentro del plazo de prescripción, presentándose para tal efecto la declaración rectificatoria respectiva y que esta última surtirá efecto con su presentación siempre que determine igual o mayor obligación, en caso contrario, surtirá efectos si dentro de un plazo de 45 días hábiles siguientes a su presentación la Administración no emitiera pronunciamiento sobre la veracidad y exactitud de los datos contenidos en ella, sin perjuicio de su facultad para efectuar la verificación o fiscalización posterior.

Que el numeral 2 del artículo 109° del mencionado código, dispone que los actos de la Administración son nulos cuando han sido dictados prescindiendo del procedimiento legal establecido.

Que de acuerdo con el criterio expuesto por este Tribunal en la Resolución N° 07308-2-2019, que constituye precedente de observancia obligatoria, publicada en el diario oficial "El Peruano" el 24 de agosto de 2019, si en el curso de un procedimiento de fiscalización, la Administración Tributaria ha efectuado observaciones que han sido recogidas por el deudor tributario mediante la presentación de una declaración jurada rectificatoria que ha surtido efectos conforme con el artículo 88° del Código Tributario y posteriormente la Administración notifica, como producto de dicha fiscalización, una resolución de determinación considerando lo determinado en dicha declaración jurada rectificatoria, tales observaciones no constituyen reparos efectuados por la Administración y por tanto, no son susceptibles de controversia.

Que si bien la Administración en el procedimiento de fiscalización observó la base imponible de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de marzo, abril y diciembre de 2009 por ingresos por recuperación de deuda provisionada como de cobranza dudosa e ingresos cargados a la cuenta 70 Ventas por quiebre de intereses, adicionalmente, observó solo por el pago a cuenta del Impuesto a la Renta de diciembre de 2009 por diferencia entre lo registrado y lo declarado, tales observaciones fueron reconocidas mediante las declaraciones juradas rectificatorias presentadas con Formularios PDT 621

de 8 de noviembre de 2013 (folio 1710), en la cual determinó mayor obligación tributaria, por lo que surtió efectos con su presentación de acuerdo al artículo 88° del Código Tributario, antes de la notificación del valor impugnado.

Que sin embargo, en el Anexo N° 2 de las Resoluciones de Determinación

(folios 2118 y 2119), se advierte que la Administración consideró las observaciones antes mencionadas como reparos efectuados a la determinación realizada por la recurrente, a pesar que no constituían reparos y, por tanto, no eran susceptibles de controversia, según el criterio de observancia obligatoria contenido en la Resolución N° 07308-2-2019, antes citado, por lo que los referidos valores y la resolución apelada han vulnerado el procedimiento legalmente establecido y en aplicación de lo dispuesto en el numeral 2 del artículo 109° del Código Tributario corresponde declarar su nulidad, en tal extremo, debiendo considerar el monto de la base imponible de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de marzo, abril y diciembre de 2009 consignado por la recurrente en las referidas declaraciones juradas rectificatorias y proceder a adicionar los demás reparos efectuados, de ser mantenidos por esta instancia.

Ingresos por recuperación de deuda provisionada como de cobranza dudosa e Ingresos cargados a la cuenta 70 Ventas por quiebre de intereses de enero, febrero y mayo a noviembre de 2009

Que conforme se aprecia en el Anexo N° 2 de las citadas resoluciones de determinación (folio 2118), la Administración reparó la base imponible de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2009, por ingresos por recuperación de deuda provisionada como de cobranza dudosa e Ingresos cargados a la cuenta 70 Ventas por quiebre de intereses, respecto de los cuales la recurrente no ha formulado argumento a fin de desvirtuarlos y al encontrarse arreglados a ley, corresponde mantenerlos y confirmar la apelada en estos extremos.

Ingreso por recepción de obras elaboradas por terceros con carácter de no reembolsables de enero a diciembre de 2009

Que según el artículo 85° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF, aplicable al caso de autos, señalaba que los contribuyentes que obtengan rentas de tercera categoría abonarán con carácter de pago a cuenta del Impuesto a la Renta



Tribunal Fiscal

Nº 10597-2-2023

que en definitiva les corresponda por el ejercicio gravable, dentro de los plazos previstos por el Código Tributario, cuotas mensuales que determinarán con arreglo a alguno de los siguientes sistemas: a) Fijando la cuota sobre la base de aplicar a los ingresos netos obtenidos en el mes, el coeficiente resultante de dividir el monto del impuesto calculado correspondiente al ejercicio gravable anterior entre el total de los ingresos netos del mismo ejercicio. Los pagos a cuenta por los períodos de enero y febrero se fijarán utilizando el coeficiente determinado en base al impuesto calculado e ingresos netos correspondientes al ejercicio precedente al anterior. En este caso, de no existir impuesto calculado en el ejercicio precedente al anterior se aplicará el método previsto en el inciso b) de dicho artículo. En base a los resultados que arroje el balance del primer semestre del ejercicio gravable, los contribuyentes podrán modificar el coeficiente a que se refiere el primer párrafo de tal inciso. Dicho coeficiente será de aplicación para la determinación de los futuros pagos a cuenta, y; b) Aquellos que inicien sus actividades en el ejercicio efectuarán sus pagos a cuenta fijando la cuota en el 2% de los ingresos netos obtenidos en el mismo mes. También deberán acogerse a este sistema quienes no hubieran obtenido renta imponible en el ejercicio anterior.

Que agregaba el citado artículo que se consideran ingresos netos el total de ingresos gravables de tercera categoría, devengados en cada mes, menos las devoluciones, bonificaciones, descuentos y demás conceptos de naturaleza similar que respondan a la costumbre de la plaza e impuesto calculado al importe determinado aplicando la tasa a que se refiere el primer párrafo del artículo 55° de la citada ley.

Que del Anexo N° 2 de las citadas resoluciones de determinación (folio 2118) y del Anexo N° 1 del Resultado del Requerimiento (folio 1737 a 1739), se aprecia que el reparo a la base imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2009, por ingresos por recepción de obras elaborados por terceros con carácter de no reembolsables, tuvo incidencia en la determinación de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2009, por tanto, dado que en esta instancia ha sido levantado el citado reparo y revocada la apelada en dicho extremo, corresponde emitir similar pronunciamiento y también revocar la apelada en este extremo.

Resoluciones de Determinación

– Tasa Adicional del Impuesto a la

Renta de enero a diciembre 2009

Que de acuerdo con el segundo párrafo del artículo 55° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF, modificado por Decreto Legislativo N° 979, las personas jurídicas se encontraban sujetas a una Tasa Adicional del 4,1% sobre las sumas a que se refería el inciso g) del artículo 24°-A, agregaba que el impuesto determinado de acuerdo con lo previsto en el presente párrafo debía abonarse al fisco dentro del mes siguiente de efectuada la disposición indirecta de la renta, en los plazos previstos por el Código Tributario para las obligaciones de periodicidad mensual.

Que de conformidad con el inciso g) del artículo 24°-A de la Ley de Impuesto a la Renta, modificado por Decreto Legislativo N° 970, para los efectos del citado impuesto se entiende por dividendos y cualquier otra forma de distribución de utilidades toda suma o entrega en especie que resulte renta gravable de la tercera categoría, en tanto signifique una disposición indirecta de dicha renta no susceptible de posterior control tributario, incluyendo las sumas cargadas a gastos e ingresos no declarados. El Impuesto a aplicarse sobre estas rentas se regula en el artículo 55° de la citada ley.

Que el artículo 13°-B del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, modificado por Decreto Supremo N° 086-2004-EF, señala que a efectos del inciso g) del artículo 24°-A de la ley, constituyen gastos que significan "disposición indirecta de renta no susceptible de posterior control tributario" aquellos gastos susceptibles de haber beneficiado a los accionistas, participacionistas, titulares y en general a los socios o asociados de personas jurídicas a que se refiere el artículo 14° de la ley, entre otros, los gastos particulares ajenos al negocio, los gastos de cargo de los accionistas, participacionistas, titulares y en general socios o asociados que son asumidos por la persona jurídica. Reúnen la misma calificación los siguientes gastos: 1) Los gastos sustentados por comprobantes de pago falsos, constituidos por aquellos que reuniendo los requisitos y características formales señalados en el Reglamento de Comprobantes de Pago, son emitidos en alguna de las siguientes situaciones: i) El emisor no se encuentra inscrito en el Registro Único de Contribuyentes – RUC; ii) El emisor se identifica consignando el número de RUC de otro



Tribunal Fiscal

N° 10597-2-2023

contribuyente; iii) Cuando en el documento, el emisor consigna un domicilio fiscal falso; y iv) Cuando el documento es utilizado para acreditar o respaldar una operación inexistente; 2) Gastos sustentados por comprobantes de pago no fidedignos, constituidos por aquellos que contienen información distinta entre el original y las copias y aquellos en los que el nombre o razón social del comprador o usuario difiera del consignado en el comprobante de pago; 3) Gastos sustentados en comprobantes de pago emitidos por sujetos a los cuales, a la fecha de emisión de los referidos documentos, la SUNAT les ha comunicado o notificado la baja de su inscripción en el RUC o aquellos que tengan la condición de no habido, salvo que al 31 de diciembre del ejercicio, o a la fecha de cierre del balance del ejercicio, el emisor haya cumplido con levantar tal condición; 4) Gastos sustentados en comprobantes de pago otorgados por contribuyentes cuya inclusión en algún régimen especial no los habilite para emitir ese tipo de comprobante; y 5) Otros gastos cuya deducción sea prohibida de conformidad con la ley, siempre que impliquen disposición de rentas no susceptibles de control tributario.

Que conforme con lo señalado por este Tribunal en las Resoluciones N° 02703-7-2009 y N° 04873-1-2012, entre otras, la Tasa Adicional de 4,1% se estableció con la finalidad de evitar que mediante gastos que no correspondía deducir, indirectamente se efectuara una distribución de utilidades a los accionistas, participacionistas, titulares y en general socios o asociados de las personas jurídicas, sin afectar dicha distribución con la retención de la tasa de 4,1%, sumas que califican como disposición indirecta de renta, por lo que en doctrina se les denomina "dividendos presuntos".

Que en consecuencia, se entiende que no todos los gastos reparables para efectos del Impuesto a la Renta deben ser cuantificados para aplicar la tasa del 4,1%, toda vez que la referida Tasa Adicional solo es aplicable respecto de aquellos desembolsos cuyo destino no pueda ser acreditado fehacientemente, pues se entenderá que es una disposición indirecta de renta que no es susceptible de posterior control tributario, tal como se ha precisado en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 12078-3-2015, N° 02487-4-2017 y N° 06590-4-2021, entre otras

Que de otro lado, en la Resolución N° 00358-1-2023, que constituye precedente de observancia obligatoria, este Tribunal ha establecido que: *"La presentación de una declaración jurada rectificatoria del Impuesto a la Renta mediante la que se reconocen las observaciones efectuadas por la Administración en el marco de una fiscalización, no impide la aplicación de la Tasa Adicional del Impuesto a la Renta, debido a que tal declaración, por sí sola, no acredita el destino de los importes observados y, en consecuencia, no desvirtúa que pudieran involucrar una disposición indirecta de renta no susceptible de posterior control tributario."*

Que en las Resoluciones de Determinación

y su respectivo Anexo N° 1

(folio 2123) se aprecia que fueron giradas por la Tasa Adicional del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2009, sustentándose en los reparos por gastos sin documentación sustentatoria, ingresos por recepción de obras realizadas por terceros en calidad de contribuciones no reembolsables y actos de liberalidad – quiebre de intereses adicionados vía declaración jurada.

Que en cuanto al reparo a los gastos sin documentación sustentatoria, contenido en la Resolución de Determinación (folio 2108), mantenido en la presente instancia y, al constituir disposición indirecta de renta no susceptible de posterior control tributario, resultaba procedente la aplicación de la referida tasa adicional, por lo que corresponde mantenerlo y confirmar la apelada en este extremo.

Que por la observación por actos de liberalidad - quiebre de intereses adicionado vía declaración jurada, se tiene que la recurrente no ha formulado argumento alguno a fin de desvirtuar la aplicación de la Tasa Adicional del Impuesto a la Renta, por lo que al verificarse que correspondía aplicarla, al no ser susceptible de posterior control tributario, corresponde mantenerlo y confirmar la apelada en este extremo.

Que respecto al reparo por ingresos por recepción de obras realizadas por terceros en calidad de contribuciones no reembolsables, se tiene que tal como se dejó constancia en el Resultado del Requerimiento (folios 1740 a 1742), la Administración en atención a lo dispuesto en el último párrafo del artículo 3° de la Ley del Impuesto a la Renta, procedió a reparar como ingreso gravado con el citado impuesto, el valor de las obras recepcionadas por la recurrente durante el año 2009,



Tribunal Fiscal

Nº 10597-2-2023

precisando que tal valor se obtenía de las actas de recepción exhibidas, conforme con el detalle del Anexo N° 1 (folios 1737 a 1739), el cual fue levantado en la presente instancia,

Que, sin embargo, cabe advertir que el valor de las obras que recepcionó la recurrente, no podrían corresponder a importes no sujetos a posterior control tributario que pudieran calificarse como disposición indirecta a que se refiere el inciso g) del artículo 24°-A de la Ley del Impuesto a la Renta, pues no suponen la existencia de un ingreso cuyo destino no pueda ser acreditado.

Que, en tal sentido, más allá que el indicado reparo fue levantado, debe precisarse que el concepto materia de análisis no correspondía a una disposición indirecta de renta no susceptible de posterior control tributario, por lo que no correspondía la aplicación de la Tasa Adicional del Impuesto a la Renta del 4,1%, y en consecuencia, procede revocar la apelada en este extremo.

Resoluciones de Multa numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario.

- Infracción prevista en el

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, constituía 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 correspondía en la determinación de los pagos a cuenta o anticipos, o declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias en las declaraciones, que influía en la determinación de la obligación tributaria; y/o que generaban aumentos indebidos de saldos o pérdidas tributarias o créditos a favor del deudor tributario y/o que generaban la obtención indebida de notas de crédito negociables u otros valores similares.

Que la Tabla I del citado Código, modificada por Decreto Legislativo N° 981, establecía que la citada sanción es el equivalente al 50% del tributo omitido, o el 50% del saldo, crédito u otro concepto similar determinado indebidamente o 15% de la pérdida indebidamente declarada o 100% del monto obtenido indebidamente de haber obtenido la devolución.

Que la Nota 21 establecía que el tributo omitido o el saldo, crédito u otro concepto similar determinado indebidamente o pérdida indebidamente declarada, será la diferencia entre el tributo o saldo, crédito u otro concepto similar o pérdida declarada y el que se debió declarar.

Que el inciso a) de la citada Nota 21, regulaba 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. Para estos efectos no se tomará 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.

Que de acuerdo con el criterio adoptado por este Tribunal en la Resolución N° 12988-1-2009, que constituye precedente de observancia obligatoria publicada en el diario oficial "El Peruano" el 16 de diciembre de 2009, la presentación de una declaración jurada rectificatoria en la que se determine una obligación tributaria mayor a la que originalmente fue declarada por el deudor tributario, acredita la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario.

Que dado que la Resolución de Multa (folio 2077), fue girada por la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario y la sanción contenida en ella se ha calculado en atención a los reparos antes analizados contenidos en la Resolución de Determinación (folios 2104 a 2109), emitida por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2009, los que han sido mantenidos en esta instancia, con excepción del reparo por ingreso por recepción de obras elaboradas por terceros con carácter de no reembolsables que fue levantado, por lo que procede emitir similar pronunciamiento respecto a la anotada resolución de multa, correspondiendo, en consecuencia, revocar la apelada en este extremo, a fin que esta sea reliquidada.



Tribunal Fiscal

Nº 10597-2-2023

Que las Resoluciones de Multa (folios 2066 a 2076), fueron giradas sobre la base de los reparos a los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero, marzo a setiembre, noviembre y diciembre de 2009, contenidos en las Resoluciones de Determinación

así como, en base a las declaraciones juradas rectificatorias de marzo, abril y diciembre de 2009, por lo que dado que los reparos por ingresos por recuperación de deuda provisionada como de cobranza dudosa e ingresos cargados a la cuenta 70 Ventas por quiebre de intereses han sido mantenidos y el reparo por ingreso por recepción de obras elaboradas por terceros con carácter de no reembolsables fue levantado, procede emitir similar pronunciamiento respecto a las anotadas resoluciones de multa, correspondiendo, en consecuencia, revocar la apelada en este extremo, a fin que estas sean reliquidadas.

Que la diligencia de informe oral se llevó a cabo con la asistencia de ambas partes, conforme se aprecia de la Constancia de Informe Oral N° 1420-2023-EF/TF (folio 2473).

Con las vocales Terry Ramos y Toledo Sagástegui, e interviniendo como ponente el vocal Castañeda Altamirano.

RESUELVE:

1. Declarar **NULAS** la Resoluciones de Determinación en el extremo que considera reparo a las observaciones por ingresos por recuperación de deuda provisionada como de cobranza dudosa e Ingresos cargados a la cuenta 70 Ventas por quiebre de intereses de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de marzo, abril y diciembre de 2009 y por diferencia entre lo registrado y lo declarado del pago a cuenta del Impuesto a la Renta de diciembre de 2009 y la Resolución de Intendencia de 3 de octubre de 2014 en el extremo que se pronuncia respecto de estos.
2. **REVOCAR** la Resolución de Intendencia de 3 de octubre de 2014 en el extremo referido al reparo al Impuesto a la Renta del ejercicio 2009 por pérdida de ejercicios anteriores y al reparo al Impuesto a la Renta del ejercicio 2009 y pagos a cuenta de enero a diciembre de 2009 por ingresos por recepción de obras realizadas por terceros en calidad de contribuciones no reembolsables, así como la aplicación de la Tasa Adicional del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2009, sobre el reparo por ingresos por recepción de obras realizadas por terceros en calidad de contribuciones no reembolsables, así como, las resoluciones de multa vinculadas, y disponer que la Administración proceda conforme con lo expuesto en la presente resolución, y **CONFIRMARLA** en lo demás que contiene.

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

CASTAÑEDA ALTAMIRANO
VOCAL PRESIDENTE

TERRY RAMOS
VOCAL

TOLEDO SAGÁSTEGUI
VOCAL

Charca Huascope
Secretario Relator
CA/CH/WR/njt.

Nota: Documento firmado digitalmente