



Tribunal Fiscal

Nº 03987-5-2020

EXPEDIENTE Nº : 7803-2018
INTERESADO :
ASUNTO : Impuesto a la Renta y Multa
PROCEDENCIA : Lima
FECHA : Lima, 17 de agosto de 2020

VISTA la apelación interpuesta por (R.U.C. Nº), contra la Resolución de Intendencia Nº de 27 de abril de 2018, emitida por la Intendencia Lima de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria – SUNAT, que declaró fundada en parte la reclamación formulada contra las Resoluciones de Determinación Nº y la Resolución de Multa Nº giradas por Impuesto a la Renta del ejercicio 2013, pagos a cuenta de enero a diciembre de 2013 y multa por la infracción tipificada por el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario.

CONSIDERANDO:

Que la recurrente señala que la resolución apelada es nula por carecer de una debida motivación, dado que no contiene las razones legales por las cuales la Administración objetó la documentación que proporcionó durante el procedimiento de fiscalización para acreditar la deducción de los gastos por mantenimiento de bienes del activo fijo y participación de los trabajadores en las utilidades observados, así como para imputarle supuestos ingresos por intereses presuntos, lo cual vulnera los principios de legalidad, debido proceso y tutela jurisdiccional en lo que respecta a sus derechos a probar y de defensa.

Que agrega que la Administración no ha utilizado algún parámetro objetivo para decidir si un medio probatorio resulta suficiente, no habiendo realizado un análisis debido de la liquidación que comunicó a sus trabajadores respecto de la participación que les correspondía en las utilidades, y haber inferido erróneamente que la propiedad de la planta ubicada en Carquín era de propiedad de y no de pese a la documentación que fue presentada, precisando que el análisis profundo y detallado de los medios de prueba aportados es fundamental, dado que conforme con el principio de verdad material la Administración se encuentra obligada a dirigir sus actuaciones a una plena identificación y esclarecimiento de los hechos producidos y a la constatación de la realidad, independientemente de cómo las circunstancias peculiares que rodean el caso evaluado hayan sido alegadas y, en su caso, probadas por los administrados.

Que refiere que con la emisión y entrega de los cheques respectivos cumplió con poner a disposición de sus trabajadores la participación de utilidades del ejercicio 2013 dentro del plazo de vencimiento para la presentación de su declaración jurada del Impuesto a la Renta de dicho ejercicio (4 de abril de 2014), lo que se aprecia de la rúbrica en dichos cheques y en la liquidación donde constan los datos completos de identificación del trabajador y la fecha de recepción (1 de abril de 2014); precisando que la Administración ha considerado el concepto de "pago" equivalente a "cobro efectivo", pese a que en reiterada jurisprudencia del Tribunal Fiscal como las Resoluciones Nº 5657-5-2004, 111151-2-2010, 11362-1-2011 y 00705-3-2013, se ha interpretado que para efectos tributarios lo relevante es la "puesta a disposición" de los cheques y no el momento en que éstos sean entregados o cobrados por el personal beneficiario.

Que respecto al reparo por activo fijo contabilizado como gasto manifiesta que no califican como mejora al corresponder a servicios que fueron contratados por concepto de mantenimiento y que en el caso de las redes de pesca no se trata de la adquisición de este bien o de un componente independiente que ha sido incorporado, sino que por su desgaste natural por el uso requirió de mantenimiento y/o reparación; precisando que de acuerdo con la Norma Contable Internacional (NIC) 16 los desembolsos y erogaciones se reconocen como activo, cuando mejoran la condición del activo más allá del rendimiento estándar, lo



Tribunal Fiscal

Nº 03987-5-2020

que no ocurre al reparar las redes de pesca que sufren desgaste o deterioro por el uso normal de dicho bien; cita las Resoluciones Nº 3494-1-2005, 147-2-2001, 9259-5-2001, 1217-5-2002, 3595-4-2003, 2786-5-2010, 1459-1-2006, 07263-1-2004 y 21908-4-2011.

Que respecto a los gastos de mantenimiento realizados en el establecimiento ubicado en la Av. Departamento de Lima (la planta), alega que no se trata de costos posteriores introducidos por el arrendatario según el inciso h) del artículo 22° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, sino de un contrato de comodato que suscribió con el 13 de abril de 2011, por lo que los desembolsos que efectuó para la construcción de una losa califican como gasto y no dan lugar a una deducción vía depreciación.

Que respecto a los gastos de ejercicios anteriores contabilizados en el ejercicio 2013, señala que los desembolsos efectuados en los ejercicios 2010 a 2012 fueron registrados como obras en curso, los que no dan lugar a depreciación contable y tributaria alguna en dichos ejercicios, por tratarse de un bien de propiedad de (tercero), conforme con el Marco Conceptual de las NIC y el principio de lo devengado; sin embargo, una vez que entró en vigencia la reorganización societaria con esta última (23 de diciembre de 2013), y dado que ésta no registró en su activo fijo el valor de las inversiones que efectuó en la planta, la recurrente dedujo en el ejercicio 2013 el valor de la cuenta por cobrar (inversiones), la que debió reconocérsele.

Que en relación a los intereses presuntos que se habrían devengado, afirma que ello no ocurre en su caso, dado que se han pactado fechas de devolución de los préstamos y la tasa de interés que debe devengarse en cada oportunidad, por lo que no corresponde que se determine una renta ficta cuando se generará una renta real que deberá gravarse cuando se considere devengada y no en el ejercicio 2013.

Que la Administración señala que los cheques emitidos por la recurrente por concepto de participación en las utilidades no fueron entregados dentro del plazo legal establecido para la presentación de la declaración jurada anual, siendo que de la documentación presentada (estados de cuenta bancaria) se aprecia que en algunos casos los beneficiarios han recibido la utilidad en forma posterior, y en el caso del personal cesado la recurrente no efectuó la comunicación a dichos trabajadores sobre la emisión de los referidos cheques a fin de que sean recibidos.

Que anota que las mejoras efectuadas en la planta procesadora de productos biológicos, consistente en la construcción de una losa de concreto, corresponden a trabajos de obras civiles que de acuerdo a las normas contables califican como desembolsos posteriores relacionados a un activo existente, que deben ser activados para efectos tributarios, toda vez que se obtendrán beneficios futuros y pueden medirse confiablemente; y en cuanto a las redes de pesca señala que dichos bienes califican como activo fijo y, por ende, son depreciables, de conformidad con la NIC 16 y el criterio del Tribunal Fiscal contenido en la Resolución Nº 001051-1-2005.

Que refiere que los desembolsos efectuados en ejercicios anteriores, vinculados al mantenimiento y construcciones, se realizaron en los ejercicios 2010 a 2012 y fueron cancelados y contabilizados en las cuentas del activo fijo como construcciones en curso en los mismos ejercicios, por lo que no se ha cumplido con los requisitos excepcionales señalados por el artículo 57 de la Ley del Impuesto a la Renta para que proceda la deducción de un gasto devengado en ejercicios anteriores.

Que respecto a los ingresos por intereses presuntos, la Administración señala que según los contratos de mutuo presentados y los libros contables de la recurrente, tenía la obligación de devolver las sumas de dinero que le fueron otorgadas mediante los préstamos registrados en las cuentas por cobrar Nº 16110004, 16110005, 16110007, 16110008, 16110011, 16110013 y 16120001, y dado que la recurrente no presentó prueba en contrario consistente en la contabilidad del deudor, se han devengado intereses



Tribunal Fiscal

N° 03987-5-2020

presuntos de conformidad con el artículo 26 de la Ley del Impuesto a la Renta, habiéndose efectuado correctamente el cálculo de dichos intereses en la etapa de fiscalización.

Que mediante la Carta N° (foja 1273) y los Requerimientos N° (fojas 1211 a 1216), (fojas 1180 a 1185), (fojas 1129 a 1154) y (fojas 1092 a 1094)¹, la Administración realizó a la recurrente un procedimiento de fiscalización definitiva del Impuesto a la Renta del ejercicio 2013.

Que como resultado del referido procedimiento de fiscalización, la Administración efectuó reparos al Impuesto a la Renta del ejercicio 2013, por: i) Participación de los trabajadores sin acreditarse el pago antes del vencimiento de la presentación de la declaración jurada anual, ii) Activo fijo contabilizado como gasto², iii) Gastos de ejercicios anteriores 2010, 2011 y 2012 contabilizados en el ejercicio 2013, y iv) Ingresos por intereses presuntos devengados en el ejercicio 2013³. Asimismo, modificó el coeficiente aplicable a los pagos a cuenta de enero a diciembre de 2013 determinando una omisión parcial por los meses de enero y febrero 2013, lo que no ha sido cuestionado por la recurrente⁴.

Que como consecuencia de tales reparos, la Administración emitió las Resoluciones de Determinación N° así como la Resolución de Multa N° girada por la infracción tipificada por el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, por lo que corresponde determinar si dichos valores se encuentran arreglados a ley.

Participación de utilidades de los trabajadores sin acreditarse el pago antes del vencimiento de la presentación de la Declaración Jurada Anual del Impuesto a la Renta del ejercicio 2013

Que según el Anexo N° 1.1 de la Resolución de Determinación N° (foja 1508), la Administración efectuó el reparo a la renta neta del ejercicio 2013 por haberse deducido el gasto por concepto de participación de los trabajadores sin acreditar el pago antes del vencimiento de la presentación de la declaración jurada del Impuesto a la Renta de dicho ejercicio, por el importe de S/ 1 206 572,00, sustentándose en el punto 4 del Anexo N° 1 y Anexo N° 2 del Resultado del Requerimiento N° y al amparo del inciso v) del artículo 37° y d) del artículo 57° de la Ley del Impuesto a la Renta y el Decreto Legislativo N° 892.

Que mediante el punto 4 del Anexo N° 1 al Requerimiento N° (fojas 1212 y 1213), la Administración solicitó a la recurrente presentar y/o exhibir la documentación sustentatoria que demuestre el pago por concepto de participación en las utilidades efectuado a los trabajadores activos y cesados que laboraron en el ejercicio 2013, antes del vencimiento de la presentación de la declaración jurada anual, proporcionando asientos contables, planilla, PDT remuneraciones, entre otros.

Que mediante escrito de 15 de noviembre de 2016 la recurrente presentó PDT remuneraciones, liquidación de participación de los trabajadores, medios de pago (vouchers) de los pagos efectuados a tales trabajadores, entre otros (foja 1193).

¹ Notificados en el domicilio fiscal de la recurrente, mediante acuse de recibo, de conformidad con lo dispuesto por el inciso a) del artículo 104° del Código Tributario (fojas 1217, 1186, 1155 y 1095).

² En la instancia de reclamación se levantó dicho reparo en la parte referida a los activos intangibles (software SAP) deducidos como gasto, por lo que no es materia de controversia en la presente instancia.

³ También se efectuaron reparos por: a) Dedución en exceso de la participación del directorio, y b) gastos sin sustento documentario, los que no fueron materia de reclamo, razón por la cual la Administración le requirió el pago de la deuda no reclamada para admitir su reclamo (fojas 1449 a 1453), habiendo la recurrente cumplido con dicho requerimiento, lo que se verifica de las respectivas fichas del valor (fojas 1542 a 1544) y del anexo a la hoja de admisibilidad (foja 1556).

⁴ Según Anexo 01 a la Resolución de Determinación (foja 1512), la recurrente presentó las declaraciones rectificatorias correspondientes por los pagos a cuenta de enero y febrero de 2013 y regularizó las omisiones detectadas.



Tribunal Fiscal

N° 03987-5-2020

Que mediante el punto 4 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° (fojas 1203 a 1205), la Administración dejó constancia de la información presentada por la recurrente y señaló que según el Libro Diario electrónico de diciembre de 2013 se registró como gasto la provisión de participación de trabajadores en la Cuenta 62140001 - Gratificaciones de participación, por el importe de S/ 1 206 572,00⁵, no obstante, de la evaluación de la documentación exhibida por la recurrente no se acreditó fehacientemente el pago de las utilidades a los trabajadores activos y cesados a la fecha de presentación de la declaración jurada anual del ejercicio 2013, pues el hecho de haber exhibido la copia de los vouchers "Egreso Banco", sin glosa, así como los cheques con fecha de emisión 1 de abril de 2014, no demuestran que en dicha fecha fueron puestos a disposición de los beneficiarios.

Que mediante el Anexo N° 2 del Requerimiento N° emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario (foja 1092), la Administración comunicó a la recurrente la observación por no acreditar el pago de la participación de los trabajadores antes del vencimiento de la presentación de la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta del ejercicio 2013, por el importe de S/ 1 206 572,00, a fin de que presentara los elementos de prueba que demuestren su posición al respecto.

Que mediante escrito de fecha 13 de junio de 2017 (fojas 1081 y 1082), la recurrente señaló que proporcionó a la Administración toda la información que acredita el pago de la participación de sus trabajadores en el periodo 2013.

Que en el punto 1 del Anexo N° 1 del Resultado al Requerimiento N° (folios 1088 a 1089), la Administración señaló que la recurrente no sustentó con alguna documentación adicional la observación efectuada, por lo que mantuvo el reparo por no acreditar el pago de la participación de utilidades de sus trabajadores activos y/o cesados antes del vencimiento de la presentación de la declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2013 por el importe de S/ 1 206 572,00.

Que el Decreto Legislativo N° 892, que regula el derecho de los trabajadores sujetos al régimen laboral de la actividad privada a participar en las utilidades de las empresas que desarrollan actividades generadoras de renta de tercera categoría, dispone en su artículo 2° que la participación se efectuará mediante la distribución de la renta neta anual antes de impuestos, en función a los porcentajes establecidos en dicho artículo, precisando en sus artículos 7° y 10° que al momento del pago de la participación en las utilidades, las empresas entregarán a los trabajadores y ex trabajadores con derecho a este beneficio, una liquidación que precise la forma en que ha sido calculado, y que la participación en las utilidades fijadas en el decreto legislativo y las que el empleador otorgue unilateralmente a sus trabajadores o por convenio individual o convención colectiva, constituyen gastos deducibles para la determinación de la renta imponible de tercera categoría.

Que el inciso c) del artículo 34 de la Ley del Impuesto a la Renta, establece que califica como renta de quinta categoría las participaciones de los trabajadores en las utilidades.

Que el inciso d) del artículo 57° de la mencionada ley, modificado por Decreto Legislativo N° 970, prescribe que las demás rentas, dentro de las cuales se encuentran las rentas de quinta categoría, se imputarán al ejercicio gravable en que se perciban.

Que el artículo 59 de la aludida ley señala que las rentas se considerarán percibidas cuando se encuentren a disposición del beneficiario, aun cuando éste no las haya cobrado en efectivo o en especie.

Que por su parte, el inciso v) del artículo 37 de la citada ley prevé que los gastos o costos que constituyan para su perceptor rentas de segunda, cuarta o quinta categoría podrán deducirse en el ejercicio gravable

⁵ Importe que resulta de la diferencia registrada en la cuenta 62140001 por S/ 1 437 095,00, menos el importe de S/ 230 272,17 (descuento préstamos) y S/ 251,22 (cheque que acreditó su puesta a disposición)



Tribunal Fiscal

N° 03987-5-2020

a que correspondan cuando hayan sido pagados dentro del plazo establecido por el reglamento para la presentación de la declaración jurada correspondiente a dicho ejercicio.

Que de las normas antes citadas se tiene que para la deducción del gasto correspondiente al pago de la participación legal de los trabajadores en las utilidades de la empresa, debía acreditarse que tal pago se efectuó dentro de plazo de presentación de la declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2013, a efecto de poder deducirlo como gasto en dicho ejercicio, de lo contrario, su deducción debería efectuarse en el ejercicio en que se efectuase el pago⁶.

Que en la Resolución N° 12554-8-2013 este Tribunal ha señalado que desde el punto de vista tributario, la interpretación más acorde con lo indicado por el artículo 59 de la Ley del Impuesto a la Renta, tratándose de títulos valores como el cheque, es que se considere que el ingreso ha sido percibido desde el momento en que el acreedor haya estado en la posibilidad de recogerlo⁷ y cobrarlo, aun cuando no lo haya hecho efectivamente.

Que asimismo, en las Resoluciones N° 11985-8-2013 y 05657-5-2004, entre otras, al delimitar el criterio de lo percibido en el Impuesto a la Renta, se ha establecido que la "puesta a disposición" a que hace referencia la ley del citado impuesto, debe ser entendida como la oportunidad en que el contribuyente puede hacer suyo el ingreso, dependiendo solo de su voluntad que tal situación acontezca.

Que del Anexo N° 01 del Resultado al Requerimiento N° (foja 1203/reverso), se aprecia que la Administración determinó el reparo según el siguiente detalle:

| Concepto | Importe S/ |
|--|---------------------|
| Cuenta 62140001 - Gratificaciones de participación (Ejercicio 2013) | 1 437 095,20 |
| Préstamos concedidos | (230 272,17) |
| Importe CH 6328 - Acreditó puesta a disposición antes del vencimiento de la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta | (251,22) |
| Participación de utilidades por la que no acreditó cancelación | 1 206 572,00 |

Que de acuerdo con el Anexo N° 02 del citado resultado (fojas 1198 a 1201), el importe del reparo bajo análisis está conformado por los siguientes conceptos: "importe de cheque no acreditó puesta a disposición", "retención quinta - consta liquidación utilidades 2013", "retención judicial - pagada después de vencimiento declaración jurada anual 2013" e "importe no presentó documento", por las sumas de S/ 1 033 094,37, S/ 155 770,55, S/ 8 898,82 y S/ 8 807,76, respectivamente, respecto de las 220 personas detalladas en el mismo anexo.

Que obran en autos los reportes denominados "R01: Trabajadores - Datos de Ingresos, Tributos y Aportes" y "R02: Trabajadores - Detalle de Ingresos" (fojas 68 a 84), generados por el PDT Planilla Electrónica PLAME del periodo abril de 2014 presentado el 13 de mayo de 2014 (fojas 64 y 65), en los cuales respecto de cierto personal mencionado en el referido Anexo N° 02 se indica lo siguiente: "sin vínculo laboral", "activo o subsidiado" y "baja".

Que asimismo, únicamente respecto de los beneficiarios:

obran en autos los documentos denominados "Liquidación de Distribución de Utilidades", copia de los Cheques N° 00006272, 00006264, 00006311, 00006270, 00006261, 00006259, 00006257, 00006274, 00006295, 00006297, 00006296, 00006322, 00006321, 00006333, 00006332, 00006328,

⁶ Criterio establecido por este Tribunal en las Resoluciones N° 06762-3-2013, 21233-3-2012 y 10202-5-2019, entre otras.

⁷ Para lo cual se requiere que el deudor le haya comunicado la fecha a partir de la cual puede recoger el cheque.



Tribunal Fiscal

Nº 03987-5-2020

00006257 y 00006264 y el reporte contable denominado "Egreso Banco", así como copia de DNI en algunos casos (folios 85 a 150),

Que de la revisión de los documentos "Liquidación de Distribución de Utilidades" emitidos el 1 de abril de 2014 (fojas 90, 93, 95, 96, 99, 102, 106, 109, 112, 115, 118, 122, 128, 132, 135, 138, 142, 147 y 150), se tiene que la recurrente determinó el monto de la participación a percibir respecto de cada uno de los beneficiarios señalados en el considerando precedente, el cual fue establecido en función de los días laborados y remuneraciones percibidas, consignándose las firmas de su representante legal, así como de cada trabajador por el cual fue emitido el referido documento.

Que en relación a los cheques del Banco Continental emitidos por la recurrente (fojas 89, 92, 94, 98, 101, 105, 108, 111, 114, 117, 121, 123 a 125, 127, 131, 134, 137, 141, 146 y 149), se aprecia que fueron girados el 1 de abril de 2014 a cada uno de los beneficiarios por los montos consignados en la anotada "Liquidación de Distribución de Utilidades".

Que asimismo, del reporte del Libro Diario del mes de abril de 2014 (fojas 48 a 56) y de los reportes contables denominados "Egreso Banco" emitidos el 1 de abril de 2014 (fojas 86, 88, 91, 97, 100, 104, 107, 110, 113, 116, 120, 126, 130, 133, 136, 140, 145 y 148), así como de la contabilización del asiento respectivo por pago de las utilidades, se observa que la recurrente efectuó el cargo de los montos correspondientes a dicho concepto a la Cuenta Contable 10410012 - Banco Continental con abono a la Cuenta Contable 4130000 - Participaciones de los empleados por pagar.

Que cabe indicar que si bien la "Liquidación de Distribución de Utilidades" y los cheques antes mencionados fueron emitidos el 1 de abril de 2014, antes de la fecha de vencimiento de la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta del ejercicio 2013, que para el caso de la recurrente fue el 4 de abril de 2014⁸, no resultan suficientes para acreditar que dichos trabajadores tuvieron a su disposición los referidos cheques antes de esta última fecha, a fin de hacer efectivo el cobro del importe por concepto de participación en las utilidades.

Que también obran en autos los Cheques N° 00006169, 00006155 y 00006170 (fojas 123 a 125), emitidos por el Banco Continental el 1 de abril de 2014 a Helga Peña M., Evita Kjapsna y Oscar Peña M., sin embargo, no obra documentación que sustente la entrega de tales cheques a las citadas personas antes del 4 de abril de 2014, resultando insuficiente su sola presentación para efectos de acreditar su puesta a disposición.

Que en cuanto a los demás beneficiarios, no se aprecia documentación alguna que evidencie la puesta disposición de los importes por concepto de participación en las utilidades, no resultando suficiente su sola anotación contable.

Que asimismo, respecto de los otros conceptos materia de reparo ("retención quinta - consta liquidación utilidades 2013", "retención judicial - pagada después de vencimiento declaración jurada anual 2013" e "importe no presentó documento"), la recurrente no presentó documentación alguna que desvirtúe las observaciones efectuadas.

Que en tal sentido, dado que la recurrente no acreditó en autos el pago a los trabajadores por concepto de participación en las utilidades hasta el vencimiento de la presentación de la declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2013, ni presentó documentación que desvirtúe los otros conceptos observados, se concluye que el reparo bajo análisis se encuentra arreglado a ley, por lo que corresponde

⁸ Según la Resolución de Superintendencia N° 366-2013/SUNAT, la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta del ejercicio 2013, para aquellos contribuyentes cuyo último dígito del RUC fuera nueve (9), como es el caso de la recurrente, debía presentarse el 4 de abril de 2014.



Tribunal Fiscal

Nº 03987-5-2020

mantenerlo y confirmar la apelada en este extremo, careciendo de sustento lo alegado en sentido contrario.

Activo fijo contabilizado como gasto

Que del Anexo N° 1.1 de la Resolución de Determinación N° (foja 1508), se observa que la Administración efectuó el reparo a la renta neta del Impuesto a la Renta del ejercicio 2013 por concepto de activo fijo contabilizado como gasto⁹, sustentándose en el literal b) del Punto 1 del Anexo N° 1 del Resultado del Requerimiento N° y al amparo del artículo 37° e inciso e) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta e incisos h) del artículo 22° y a) del artículo 25° de su reglamento.

Que mediante el punto b.1.1 del Anexo N° 1 al Requerimiento N° (fojas 1183 y 1184), la Administración solicitó a la recurrente explicar por escrito y sustentar con la base legal y documentación original y fehaciente la relación de causalidad para la generación de la renta gravada y mantenimiento de la fuente productora, de los desembolsos detallados en el Anexo N° 2 (fojas 1180 y 1181), debiendo presentar los comprobantes de pago, contratos, órdenes de compra, entre otros.

Que mediante escrito de 27 de diciembre de 2016 (fojas 1162 a 1167), la recurrente manifestó que los gastos observados cumplen con los criterios para su deducibilidad, esto es, necesidad, destino a producir y obtener renta y mantener su fuente, proporcionalidad y razonabilidad, según el artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta, e indicó que cumplía con presentar el contrato que suscribió a tal efecto, entre otros documentos.

Que conforme con el punto b.1.1 del Anexo N° 1 del Resultado del Requerimiento N° (fojas 1172 a 1177), la Administración dejó constancia de lo presentado por la recurrente y señaló que ésta anotó el costo de la construcción de una losa de concreto en las Cuentas Contables 63400010 - Mantenimiento y remodelación de local y 63400100015 - Reparación varios equipo de planta, relacionado a las Facturas N° emitidas por los proveedores y , por las sumas de S/ 13 976,70, S/ 30 000,00, S/ 30 000,00, S/ 10 252,00, S/ 8 474,58 y S/ 7 293,42 (importe total: S/ 99 997,00).

Que asimismo, señaló que según la Orden de Servicio N° de 13 de agosto de 2013, la recurrente contrató con el servicio de la obra civil "Construcción de una losa de concreto con estructuras de elevación" en la Planta Huacho entregada en comodato por parte de la empresa precisando en la Cláusula Décima del respectivo contrato que esta última no se encontraba obligada a reembolsar las mejoras efectuadas en la citada planta.

Que en tal sentido, al considerar que tales desembolsos por la referida construcción no calificaban como gastos ni costos deducibles para efectos del Impuesto a la Renta, reparó el importe de S/ 99 997,00 al amparo de los artículos 37, 38 y 41, inciso e) del artículo 44° de la Ley del Impuesto a la Renta e inciso h) del artículo 22 de su reglamento, así como de la NIC 16.

Que respecto a la adquisición de las redes de pesca, en el literal b.1.1 del punto 1 del Anexo N° 1 del Resultado del Requerimiento N° la Administración dejó constancia de lo presentado por la recurrente y señaló que ésta anotó como gastos los montos de las Facturas N° bajo el concepto de "Red Nylon varias medidas", "Red Nylon E/P DLII", "Red Nylon E/P Osquitar" y "Cabo, Hilos, Red E/P Estefanía", emitidas por la empresa en la Cuenta Contable 65963093 – Paño, por los importes de S/ 132 348,27, S/ 101 836,30, S/ 119 256,20 y

⁹ Cabe indicar que si bien el mencionado reparo fue establecido por el importe de S/ 923 389,00, en la etapa de reclamación se levantó la suma de S/ 398 337,00 respecto de la observación por adquisición de licencia de Software SAP, resultando solo materia de controversia los reparos por concepto de construcción de losa de concreto y adquisición de redes de pesca, por los importes de S/ 99 997,00 y S/ 425 055,00, respectivamente.



Tribunal Fiscal

N° 03987-5-2020

Si/ 71 614,33, respectivamente; no obstante, éstos debieron registrarse como parte de su activo fijo, precisando que en el Registro de Activos Fijos al 31 de diciembre de 2013 se encuentran registradas las redes de pesca. Cita los artículos 37, 38 y 40 y 44 inciso e) de la Ley del Impuesto a la Renta, y artículo 22 inciso b) de su reglamento, así como las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 1309-1-2009 y 1051-1-2005.

Que mediante el Anexo N° 2 del Requerimiento N° emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario (fojas 1092 a 1094), la Administración comunicó a la recurrente la referida observación por el concepto de activos fijos contabilizados como gastos, a fin de que presentara sus descargos.

Que mediante escrito de fecha 13 de junio de 2017 (foja 1080), la recurrente señaló que las redes adquiridas han sido consideradas como desembolsos debido a que tienen una vida útil hasta dos periodos, motivo por el cual su reconocimiento como activo fijo no correspondería; asimismo, respecto de los desembolsos para la construcción de una losa deportiva señaló que fueron realizados con el fin de darle un mantenimiento al local y que corresponden a desembolsos menores. Agrega que presentó toda la documentación referida al sustento de la causalidad de los gastos que han sido observados.

Que mediante el punto 4 del Resultado del Requerimiento N° (fojas 1085 y 1084), la Administración mantuvo las observaciones a la adquisición de redes de pesca y la construcción de una losa de cemento.

Que el artículo 20° 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° 1112, señala que por costo computable de los bienes enajenados, se entenderá el costo de adquisición, producción o construcción o, en su caso, el valor de ingreso al patrimonio o valor en el último inventario determinado conforme a ley, más los costos posteriores incorporados al activo de acuerdo con las normas contables, ajustados de acuerdo a las normas de ajuste por inflación con incidencia tributaria, según corresponda. En ningún caso los intereses formarán parte del costo computable.

Que el numeral 1 del inciso b) del artículo 11° del Reglamento de la citada ley, aprobado por Decreto Supremo N° 122-94-EF, modificado por Decretos Supremos N° 134-2004-EF y 258-2012-EF, dispone que constituirán parte del costo computable o se incrementarán a él, los costos posteriores incorporados al activo de acuerdo con las normas contables o las mejoras incorporadas con carácter permanente, según corresponda.

Que el artículo 40° de la citada ley establece que los demás bienes afectados a la producción de rentas gravadas se deprecian aplicando, sobre su valor, el porcentaje, que al efecto establezca el reglamento; y que en ningún caso se podrá autorizar porcentajes de depreciación mayores a los contemplados en dicho reglamento.

Que el inciso e) del artículo 44° de la misma ley señala que no son deducibles para la determinación de la renta imponible de tercera categoría, las sumas invertidas en la adquisición de bienes o mejoras de carácter permanente.

Que el artículo 39° de la referida ley, modificado por Ley N° 29342, prescribe que los edificios y construcciones se depreciarán a razón del 5% anual, y el inciso b) del artículo 22° de su reglamento dispone que las redes de pesca serán depreciadas con un porcentaje anual máximo de 25%.

Que de otra parte, la Norma Internacional de Contabilidad - NIC 16, oficializada por el Consejo Normativo de Contabilidad a través de la Resolución N° 034-2005-EF/93.01, señala en su párrafo 6 que las propiedades, planta y equipo son activos tangibles que: (a) posee una entidad para su uso en la producción o el suministro de bienes y servicios, para arrendarlos a terceros o para propósitos administrativos; y (b) se espera utilizar durante más de un periodo. Además el párrafo 12 de la misma NIC



Tribunal Fiscal

Nº 03987-5-2020

indica que no se reconocerá en el costo de un elemento de propiedades, planta y equipo los costos derivados del mantenimiento diario del elemento, debiéndose reconocer en el resultado cuando se incurra en ellos; y agrega que los costos del mantenimiento diario son principalmente los costos de mano de obra y los consumibles, que pueden incluir el costo de pequeños componentes. Se agrega en el párrafo 13 que se reconocerá dentro del costo de un elemento de propiedades, planta y equipo, el costo de la sustitución de parte de dicho elemento cuando se incurra en ese costo, siempre que se cumpla el criterio de reconocimiento, es decir, cuando sea probable que la entidad obtenga los beneficios económicos futuros derivados del mismo; y el costo del elemento puede medirse con fiabilidad. Finalmente, en el párrafo 14, se precisa que cuando se realice una inspección general por defectos, su costo se reconocerá en el importe en libros del elemento de propiedades, planta y equipo como una sustitución, si se satisfacen las condiciones para su reconocimiento.

Que en relación a lo anterior, en las Resoluciones N° 00147-2-2001, 09259-5-2001, 01217-5-2002, 03595-4-2003 y 13909-1-2008 este Tribunal ha establecido que el elemento que permite distinguir si un desembolso relacionado a un bien del activo fijo preexistente constituye un gasto por mantenimiento o reparación o una mejora de carácter permanente que debe incrementar el costo computable del mismo, es el beneficio obtenido con relación al rendimiento estándar originalmente proyectado, así si el desembolso origina un rendimiento mayor, deberá reconocerse como activo, pues acompañará toda la vida útil al bien, en cambio, si el desembolso simplemente repone o mantiene su rendimiento original, entonces deberá reconocerse como gasto del ejercicio.

Que de acuerdo con las normas y criterios antes glosados, los desembolsos o sumas invertidas en la adquisición de bienes o mejoras de carácter permanente no serán deducibles como gastos para efectos de la determinación del Impuesto a la Renta, sino que deberán registrarse como activos fijos.

Que por su parte, según el criterio establecido por este Tribunal en la Resolución N° 01051-1-2005, las redes constituyen un activo fijo diferente a las embarcaciones, por lo que se registran separadamente de éstas, así como el reconocimiento de la correspondiente depreciación.

Adquisición de redes cargada a gastos

Que obran en autos las Órdenes de Compra N° (fojas 919, 920, 928, 929, 938 y 947), así como las Facturas N° (fojas 923, 932, 941 y 949), emitidas el 26 de junio, 7 de agosto y 2 y 30 de setiembre de 2013 por las cuales sustentan la adquisición de Red Nylon Torcido, Red Nylon Trenzado, Red Nylon Tramado, Hilo Nylon y Cabo Poligareta Torcido. Además, obran en autos las Notas de Crédito N° 100-15310, 100-15319 y 100-15297 (fojas 914, 925 y 934), emitidas por concepto de "Descuento Especial en Factura", las que modificaron el importe de las Facturas N°

Que asimismo, obran en autos las Guías de Remisión Remitente N° (fojas 921, 930 y 939), relacionadas con las Facturas N° las cuales fueron emitidas por la empresa consignando como motivo de traslado "Venta".

Que de la revisión de la documentación antes mencionada, se tiene que los bienes adquiridos son redes de pesca, los cuales tienen la naturaleza de activos fijos diferentes a las embarcaciones pesqueras, de acuerdo con el criterio adoptado por este Tribunal en la jurisprudencia antes mencionada, por lo que debían depreciarse aplicando un porcentaje anual máximo de 25%, de conformidad con el inciso b) del artículo 22° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, y no deducirse como gasto del ejercicio 2013, por lo que procede mantener el reparo y confirmar la apelada en este extremo.

Que no resulta atendible lo alegado por la recurrente en el sentido que los importes observados corresponden a desembolsos para adquirir materiales para reparar redes existentes, dado que no ha



Tribunal Fiscal

Nº 03987-5-2020

acreditado tal alegato, por el contrario, de acuerdo con la documentación que obra en autos (fojas 917, 916, 926, 927, 935 a 937 y 944 a 946), tales importes corresponden a los pagos y la contabilización de las facturas materia de análisis referidas a la adquisición de redes de pesca.

Construcción de losa de concreto cargada a gastos - mejora de carácter permanente

Que de acuerdo con el contrato de comodato (fojas 860 a 862), suscrito entre (comodante) y la recurrente (comodataria), legalizado ante Notario Público el 6 de octubre de 2012, la primera, titular de la licencia de operación para desarrollar la actividad de procesamiento de recursos hidrobiológicos en la planta de harina de pescado ubicada en la Av.

departamento de Lima, otorgó en comodato gratuito la citada planta a favor de la recurrente, y según sus cláusulas novena y décima le permitió la introducción de mejoras a efectos de poder usarla para la explotación de procesamiento de los recursos hidrobiológicos, no encontrándose obligada al reconocimiento y/o pago alguno de las mismas.

Que como se observa, si bien la recurrente se encontraba autorizada a efectuar las mejoras respectivas en la referida planta a fin de desarrollar sus actividades empresariales, las mismas no serían objeto de reembolso por parte del comodante.

Que de otra parte, obran en autos las Facturas N° de 29 de agosto y 12 de setiembre de 2013 emitidas por por S/ 13 976,70 y S/ 10 252,00, respectivamente, por la venta de 1 300 bolsas de cemento Quisqueya uso zona costera (fojas 979 y 983).

Que en las Órdenes de Compra N° adjuntas a las mencionadas facturas (foja 978 y 977), se aprecia la cotización solicitada por la recurrente a respecto de 1 300 bolsas de cemento, especificando el servicio de flete de Lima a Huacho y que el lugar de la entrega es Av.

- Huacho; y según la Guía de Remisión Remitente N° (foja 982), las bolsas de cemento adquiridas mediante la Factura N° fueron despachadas a la Planta - Huacho, consignándose sello de almacén de la recurrente y de recepción de los bienes.

Que también obran en autos el Estado de Cuenta Corriente N° y la constancia de pago mediante transferencia a cuentas de terceros emitidos por el Banco de Crédito del Perú (fojas 970 y 975), en donde se verifica que las facturas fueron canceladas el 27 de diciembre de 2013, observándose del reporte denominado "Egreso Banco" (foja 976), la contabilización del pago de las mismas, habiéndose efectuado un cargo a la Cuenta 42120001 con abono a la Cuenta 10410016.

Que de otra parte, obran en autos las Facturas N° de 15 y 23 de agosto y 11 de setiembre de 2013, emitidas por por los importes de S/ 30 000,00, S/ 30 000,00 y S/ 8 474,58 (sin IGV), respectivamente, por concepto de "Adelanto por servicio de trabajos de obra civil del 30% conforme con la Orden de Servicio N° Planta Huacho "Primera valorización de trabajos de obra civil de 30% Planta Huacho y "Segunda Valorización de trabajos de obra civil Planta Huacho por parte de la empresa (fojas 955, 961 y 968).

Que según la Orden de Servicio N° adjunta a las mencionadas facturas (foja 986), la recurrente requirió a la cotización respecto del servicio de construcción de una losa de concreto con estructuras de elevación, consignándose como valor de venta el importe de S/ 100 000,00, especificando que dicho servicio consistiría en la rehabilitación de losas de concreto - obras preliminares, movilización y desmovilización de equipos y maquinarias, demolición, losas de concreto Tipos I (10x10M),

Según el Comprobante de Información Registrada de foja 1238, su actividad principal es la pesca, explotación y criaderos de peces, y declaró como establecimiento anexo el ubicado en Av.



Tribunal Fiscal

Nº 03987-5-2020

I (7x7M), I (2,5x6M), entre otras actividades, en la Planta indicando la forma de pago (30% de adelanto y el saldo valorización semanal según avance); asimismo, obran en autos las constancias de pago vía transferencias a cuentas de terceros (fojas 953 y 956), por las que se cancelaron las Facturas N° y el reporte denominado "Egreso Banco" (fojas 954 y 957), referido a la contabilización del pago de dichas facturas, para lo cual se realizó un cargo a la Cuenta 42120001 y un abono a la Cuenta 10410016.

Que de la citada documentación se constata que la recurrente a través de servicios brindados por terceros efectuó la construcción de una losa de concreto en la referida Planta por lo que al ampliar sus instalaciones y aumentar el valor de dicho activo, se determina que se trata de una mejora. En tal sentido, los desembolsos observados efectuados por la recurrente por un importe total de S/ 99 997,00(S/ 13 976,70, S/ 30 000,00, S/ 30 000,00, S/ 10 252,00, S/ 8 474,58 y S/ 7 293,42, sin IGV, consignados en las Facturas N°), los cuales además fueron reconocidos en forma expresa por la recurrente en su carta de 27 de diciembre de 2016 (foja 1165), emitida en respuesta al Requerimiento N° debieron formar parte de su activo fijo tanto para efectos contables según la NIC 16 como para efectos tributarios según las normas y jurisprudencia antes citadas, por lo que no correspondía su deducción como gasto en el ejercicio 2013 y, por lo tanto, procede mantener el reparo y confirmar la apelada en este extremo.

Gastos de ejercicios anteriores 2010, 2011 y 2012 contabilizados en el ejercicio 2013

Que conforme con el Anexo N° 1.1 de la Resolución de Determinación N° (foja 1508), la Administración efectuó el reparo a la renta neta del Impuesto a la Renta del ejercicio 2013, por concepto de gastos de ejercicios anteriores 2010, 2011 y 2012 contabilizados en el ejercicio 2013, por el importe de S/ 4 188 744,00.

Que mediante el punto 1 del Anexo N° 1 del Requerimiento N° (fojas 1183 y 1184), la Administración solicitó a la recurrente explicar por escrito y sustentar con la base legal y documentación original y fehaciente la relación de la causalidad de los desembolsos detallados en el Anexo N° 2 de dicho requerimiento (fojas 1180 y 1181), para lo cual debía presentar comprobantes de pago, contratos, órdenes de compra, entre otros.

Que mediante escrito de fecha 27 de diciembre de 2016 (fojas 1162, 1163 y 1167), la recurrente señaló que la observación corresponde a desembolsos efectuados en los años 2010, 2011 y 2012, que fueron registrados inicialmente como trabajos en curso, por cuanto su representada compró el 100% de las acciones de la empresa con el fin de realizar un proceso de reorganización, el cual culminó el 2013, por lo que en este año envió a resultados las erogaciones respectivas (por el mantenimiento de la Planta), demostrándose así la causalidad y la necesidad del gasto.

Que mediante el literal c) del punto 1 del Anexo N° 1 del Resultado del Requerimiento N° (folio 1169 a 1171/reverso), la Administración dejó constancia de la documentación presentada por la recurrente y señaló que ésta contabilizó en las Cuentas Contables 63400002, 63400003 y 63400015 desembolsos que fueron inicialmente contabilizados como obras en curso en los ejercicios 2010, 2011 y 2012 en las Cuentas 33920000, 33920001, 33920002 y 33920003, respectivamente; y que la recurrente no acreditó que la empresa fuera propietaria de la Planta toda vez que según el contrato de comodato suscrito el 13 de abril de 2011 con ésta es la propietaria de la citada planta; asimismo, precisó que tal contrato fue suscrito el 13 de abril de 2011, sin embargo la recurrente señala que realizó desembolsos por mantenimiento en el ejercicio 2010.

Cabe indicar que por la Factura

cuyo importe total es de S/ 10 000,00, solo se aprecia el pago de S/ 9 500,00.



Tribunal Fiscal

Nº 03987-5-2020

Que mediante el Requerimiento N° (fojas 1092 a 1094), emitido al amparo del artículo 75° del Código Tributario, la Administración comunicó a la recurrente la observación efectuada respecto de los gastos de ejercicios anteriores 2010, 2011 y 2012 contabilizados en el ejercicio 2013 por el importe de S/ 4 188 744,00, a fin de que presentara sus descargos.

Que mediante escrito de fecha 13 de junio de 2017 (foja 1080), la recurrente reiteró lo señalado anteriormente, por lo que en el Resultado del Requerimiento N° la Administración mantuvo la observación.

Que el artículo 57° de la Ley del Impuesto a la Renta, cuyo Texto Único Ordenado fue aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF, modificado por Decreto Legislativo N° 970¹², aplicable al caso de autos, establece que las rentas de tercera categoría se considerarán producidas en el ejercicio comercial en que se devenguen, y que dicha norma es de aplicación para la imputación de los gastos. Además, el último párrafo de dicho artículo señala que, excepcionalmente, en aquellos casos en que debido a razones ajenas al contribuyente no hubiera sido posible conocer un gasto de la tercera categoría oportunamente y siempre que la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria - SUNAT compruebe que su imputación en el ejercicio en que se conozca no implica la obtención de algún beneficio fiscal, se podrá aceptar su deducción en dicho ejercicio, en la medida que dichos gastos sean provisionados contablemente y pagados íntegramente antes de su cierre.

Que en la Resolución N° 06710-3-2015 este Tribunal ha señalado que toda vez que dicha norma no define el principio del devengado, resulta necesario definir qué debe entenderse por "devengado" y de ello depende determinar cuándo, o en qué momento, es apropiado reconocer los ingresos o gastos.

Que asimismo, en las Resoluciones N° 08534-5-2001 y 00467-5-2003 este Tribunal ha establecido que resulta apropiada la utilización de la definición contable del principio de lo devengado, a efecto de establecer la oportunidad en que deben imputarse los ingresos y los gastos a un ejercicio determinado.

Que al respecto, el párrafo 22 del Marco Conceptual de las Normas Internacionales de Contabilidad, oficializada mediante Resolución N° 005-94-EF/93.01, indica que los estados financieros se preparan considerando el principio del devengado conforme al cual los efectos de las transacciones y otros hechos se reconocen cuando ocurren y se inscriben en los registros contables y presentan en los estados financieros de los períodos a los cuales corresponden.

Que por su parte, el párrafo 95 del Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de los Estados Financieros, vigente en el periodo acotado, señalaba que los gastos se reconocen en el estado de resultados sobre la base de una asociación directa entre los costos incurridos y la obtención de partidas específicas de ingresos. Este proceso, al que se denomina comúnmente correlación de gastos con ingresos, implica el reconocimiento simultáneo o combinado de unos y otros, si surgen directa y conjuntamente de las mismas transacciones u otros sucesos.

Que de la revisión del contrato de comodato suscrito entre _____ y la recurrente el 13 de abril de 2011 (fojas 860 a 862), se tiene que la primera, en su calidad de titular de la licencia de operación para desarrollar la actividad de procesamiento de recursos hidrobiológicos en la planta de harina de pescado ubicada en la Av. _____ departamento de Lima, entregó en comodato gratuito dicha planta a favor de la recurrente, por el plazo de 36 meses; con lo cual se justificaría que ésta efectúe desembolsos asociados a la indicada planta recién a partir de la referida fecha.

¹² Publicado el 24 de diciembre de 2006.



Tribunal Fiscal

Nº 03987-5-2020

Que de otra parte, obra en autos el reporte de la Cuenta 33 - Inmuebles, maquinaria y equipo (foja 1156), en el cual se muestran los saldos al 31 de diciembre de 2012 de la Cuenta Contable 3392, con la descripción "Construcciones en curso en planta", "Trabajos en curso planta", "Trabajos en curso almacén" y "Construcciones en curso en almacén", por los importes de S/ 968 580,41, S/ 2 246 573,60, S/ 925 710,87 y S/ 47 878,71, respectivamente; siendo que la suma de las adiciones del ejercicio 2012 con el saldo inicial tuvieron su origen en operaciones de los ejercicios 2010 y 2011, por cuanto los saldos finales de un año pasaron al siguiente como saldos iniciales.

Que a su vez, según se aprecia de los respectivos asientos contables (foja 1157), la recurrente cargó a gastos del ejercicio 2013 los montos observados (Cuentas Contables 63400002, 63400002, 63400003 y 63400015), con abono a las Cuentas Contables 339200002, 33920003, 33920000 y 33920001, respectivamente, debiéndose indicar que los desembolsos anotados en estas últimas corresponden a operaciones registradas por concepto de cemento, alambres, madera, construcciones, hormigón, arena, tubos, entre otros, de acuerdo con los reportes del Libro Mayor (fojas 837 a 859).

Que de lo expuesto, se tiene que la recurrente registró en su contabilidad de los ejercicios 2010, 2011 y 2012 las adquisiciones de diversos bienes como trabajos en curso, no obstante, no acreditó que cumplió con las condiciones para deducir dichos gastos en un ejercicio posterior según lo establecido en el último párrafo del artículo 57 de la Ley del Impuesto a la Renta, ni el motivo por el cual los consideró como gastos del ejercicio 2013 pese a ser requerida para tal efecto, por lo que procede mantener el reparo y, en consecuencia, confirmar la apelada en este extremo.

Que lo argumentado por la recurrente en el sentido que los montos observados se debieron tratar como una cuenta por cobrar al propietario de la planta que en su oportunidad podría haber dado lugar a la emisión de acciones a su favor, carece de sustento, ya que ello no se desprende del contrato antes mencionado y otra documentación presentada por la recurrente, y además no se verifica de autos que tal circunstancia haya generado la contabilización de un gasto en el ejercicio 2013.

Que finalmente, los documentos referidos al proceso de reorganización de empresa absorbida por la recurrente, tales como el Acta de Junta General de Accionistas de fojas 832 y 833, y el Acta de Sesión de Directorio de fecha 22 de mayo de 2013 de foja 161, no sustentan el motivo por el cual la recurrente efectuó en el ejercicio 2013 la deducción de gastos correspondientes a ejercicios anteriores.

Ingresos por intereses presuntos devengados en el ejercicio 2013

Que conforme al punto 6 del Anexo N° 2 de la Resolución de Determinación N° (fojas 1335 a 1345), la Administración efectuó el reparo a la renta neta del Impuesto a la Renta del ejercicio 2013 por concepto de ingresos por intereses presuntos devengados en dicho ejercicio, por el importe de S/ 3 302 674,00, sustentándose en el punto 1 del Anexo N° 1 y Anexos N° 2 al 9 del Resultado del Requerimiento N° y al amparo del artículo 26 de la Ley del Impuesto a la Renta y artículo 15° de su reglamento.

Que mediante el punto 1 del Anexo N° 1 al Requerimiento N° (fojas 1146 y 1147), la Administración dejó constancia de la documentación presentada por la recurrente en respuesta al punto 1 del Requerimiento N°, señalando que ésta registró préstamos según Cuentas Contables 16110004, 16110005, 16110007, 16110008, 16110011, 16110013 y 16120001, por lo que le solicitó los contratos, adendas, cronogramas de pago, estados de cuenta por cada deudor, fechas de desembolsos y devoluciones, transferencias depósitos en cuenta, acuerdos y comunicaciones con los deudores, procedimientos de control interno respecto de los préstamos concedidos, entre otros; de acuerdo con el detalle que figura en el Anexo N° 2 de dicho requerimiento (fojas 1135 a 1145).



Tribunal Fiscal

Nº 03987-5-2020

Que mediante escrito de 10 de febrero de 2017 (fojas 1096 a 1098), la recurrente señaló que durante el proceso de fiscalización presentó el sustento correspondiente por las cuentas por cobrar observadas, como son los contratos de mutuo suscritos con

con fechas 21 de diciembre de 2009, 10 de junio de 2013, 15 de enero de 2010, 28 de diciembre de 2009 y 26 de octubre de 2012, respectivamente.

Que mediante el punto 1 del Anexo N° 1 del Resultado del Requerimiento N° (fojas 1119/reverso a 1126), la Administración señaló que de acuerdo con el Libro de Inventarios y Balances, Libro Mayor y Libro Diario, la recurrente efectuó contablemente el cargo a las Cuentas 16110004, 16110005, 16110007, 16110008, 16110011, 16110013 y 16120001, y el abono a la Cuenta 104 - Caja y Bancos, respectivamente, reconociendo la existencia de préstamos por cobrar, lo cual queda corroborado con los escritos presentados. Asimismo, señaló que la recurrente no adjuntó documentación adicional a los contratos de mutuo, tales como: cheques, estados de cuentas, cronogramas de pago por las amortizaciones de los préstamos, ni el reconocimiento de los ingresos por los intereses presuntos cobrados a cada deudor de acuerdo con el artículo 26 de la Ley del Impuesto a la Renta, ni los libros contables de los deudores que desvirtúen tal presunción; asimismo, precisó que de los saldos finales de las Cuentas por Cobrar y los escritos presentados se tiene que los montos observados corresponden a préstamos otorgados a favor de (moneda extranjera), (moneda extranjera), (moneda nacional), (moneda extranjera),

(moneda extranjera) y a préstamos de terceros sin garantía (moneda nacional), por importes de S/ 19 451 590,96, S/ 786 526,37, S/ 225 093,06, S/ 628 650,00, S/ 482 657,38, S/ 6 947 445,62 y S/ 1 397 268,85.

Que mediante Requerimiento N° (fojas 1092 a 1094), emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario, la Administración comunicó a la recurrente la observación por intereses presuntos devengados en el ejercicio 2013 por el importe de S/ 3 302 674,00 a fin de que presentara sus descargos.

Que mediante escritos de fechas 10 de febrero y 13 de junio de 2017 (fojas 1096, 1098 y 1079), la recurrente mencionó que en el proceso de fiscalización presentó como sustento de las operaciones de préstamos observados, los contratos respectivos, los cuales se encuentran suscritos y legalizados notarialmente y que acreditan el movimiento y operatividad de lo realizado, respecto de los préstamos que se registraron en la Cuenta Contable 16 - Cuentas por cobrar terceros.

Que mediante el punto 6 del Anexo N° 1 del Resultado al Requerimiento N° (fojas 1083 y 1084), la Administración señaló que la recurrente no presentó documentación adicional a la anteriormente exhibida, por lo que mantiene la observación efectuada en todos sus extremos.

Que el artículo 26 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado mediante Decreto Supremo N° 179-2004-EF, modificado por Decreto Legislativo N° 1112, señala que para efecto del impuesto se presume, salvo prueba en contrario constituida por los libros de contabilidad del deudor, que todo préstamo en dinero, cualquiera que sea su denominación, naturaleza, forma o razón, devenga un interés no inferior a la tasa activa de mercado promedio mensual en moneda nacional (TAMN) que publique la Superintendencia de Banca y Seguros. Regirá dicha presunción aun cuando no se hubiera fijado el tipo de interés, se hubiera estipulado que el préstamo no devengará intereses, o se hubiera convenido en el pago de un interés menor. Tratándose de préstamos en moneda extranjera se presume que devengan un interés no menor a la tasa promedio de depósitos a seis (6) meses del mercado interbancario de Londres del último semestre calendario del año anterior. El último párrafo de este artículo indica que las disposiciones señaladas en los párrafos precedentes no serán de aplicación cuando se trate de las transacciones previstas en el numeral 4 del artículo 32 de esta ley, las que se sujetarán a las normas de precios de transferencia a que se refiere el artículo 32-A de esta ley.



Tribunal Fiscal

N° 03987-5-2020

Que el artículo 15 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado mediante Decreto Supremo N° 122-94-EF, dispone que las presunciones contempladas por el artículo 26° de la ley se regirán por las siguientes reglas: a) Solo se considerará préstamo a aquella operación de mutuo en la que medie entrega de dinero o que implique pago en dinero por cuenta de terceros, siempre que exista obligación de devolver; b) La presunción de intereses no será de aplicación en el caso de préstamos que de acuerdo a disposiciones legales se deban otorgar con tasas de interés inferiores a las señaladas en el citado artículo 26°; c) No se consideran préstamos a las operaciones tales como pagos por cuenta de terceros efectuados por mandato de la ley, entregas de sumas en calidad de depósito de cualquier tipo, adelantos o pagos anticipados y provisiones de fondos para su aplicación efectiva a un fin; d) Tampoco se considerará préstamo a los retiros en dinero que a cuenta de utilidades y hasta el monto de las mismas que corresponda al cierre del ejercicio, efectúen los socios e integrantes de las sociedades y entidades consideradas o no personas jurídicas por el artículo 14 de la ley; y e) Tratándose de préstamos al personal de la empresa, por concepto de adelanto de sueldos o destinados a la adquisición o construcción de vivienda de tipo económico, la presunción de intereses operará por el monto total del préstamo cuando este exceda de una (1) Unidad Impositiva Tributaria o de treinta (30) Unidades Impositivas Tributarias, según sea el caso.

Que en las Resoluciones N° 06965-4-2005 y 0791-4-2006 este Tribunal ha señalado que la presunción de intereses contenida en el artículo 26° de la Ley del Impuesto a la Renta se aplica en el caso de detectarse préstamos (mutuos) en los que exista entrega de dinero con la obligación de devolver, presunción que solo admite como prueba en contrario, los libros de contabilidad del deudor.

Que asimismo, en las Resoluciones N° 10569-4-2009 y 13688-2-2008 ha señalado que si bien todo préstamo devenga un interés presunto salvo las excepciones previstas en las citadas normas, la realización de la operación del préstamo definida como la entrega de dinero condicionada a su devolución, debe ser demostrada, tanto por la Administración respecto a su existencia como por la recurrente respecto a la inexistencia de la obligación de devolver por encontrarse en uno de los supuestos regulados en el artículo 15 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que de autos se tiene, que mediante el punto 1 del Anexo N° 1 del Resultado del Requerimiento N° (fojas 1119 a 1126), la Administración procedió a determinar el reparo por concepto de intereses presuntos por préstamos otorgados, de acuerdo con el siguiente detalle:

| Cuenta | Descripción | Préstamo otorgado | Saldo al 31 de diciembre 2013 | Interés devengado al 31 de diciembre de 2013 |
|--------------|-------------|-------------------|-------------------------------|--|
| 16110004 | Préstamos a | S/ 20 000 000,00 | S/ 19 451 590,96 | S/ 2 688 004,57 |
| 16110005 | Préstamo a | S/ 800 000,00 | S/ 786 526,37 | S/ 122 964,88 |
| 16110007 | Préstamo | | S/ 225 093,06 | S/ 16 562,66 |
| 16110008 | Préstamo | | S/ 628 650,00 | S/ 100 144,27 |
| 16110011 | Préstamo | S/ 500 000,00 | S/ 482 657,38 | S/ 82 711,01 |
| 16110013 | Préstamo | US\$ 2 559 000,00 | S/ 6 947 445,62 | S/ 16 273,54 |
| 16120001 | Préstamo | | S/ 1 397 268,85 | S/ 276 013,50 |
| Total | | | S/ 29 919 232,24 | S/ 3 302 674,43 |

Que de la revisión de los Anexos N° 2 a 8 del Resultado del Requerimiento N° (fojas 1101, 1103, 1105, 1107, 1109, 1111 y 1114 a 1118), se aprecia que la Administración ha verificado el detalle de los préstamos otorgados a los referidos deudores, respecto de las Cuentas Contables 16110004, 16110005, 16110007, 16110008, 16110011, 16110013 y 16120001, información que obtuvo del Libro Mayor de la recurrente.

Que asimismo, la recurrente no cuestiona la existencia de los préstamos otorgados, por el contrario, señala que dichos préstamos fueron efectivamente realizados, tal como se desprende de sus escritos de



Tribunal Fiscal

N° 03987-5-2020

10 de febrero y 13 de junio de 2017, en donde indicó que los contratos presentados por las operaciones de préstamos expresan los movimientos en las cuentas por cobrar observadas.

Que estando a lo expuesto, toda vez que la recurrente efectuó préstamos a terceros y no habiéndose demostrado que se configure alguno de los supuestos de excepción establecidos por el artículo 26 de la Ley del Impuesto a la Renta y el artículo 15 de su Reglamento, es conforme a ley la aplicación de intereses presuntos, por lo que corresponde verificar si el cálculo de dichos intereses ha sido efectuado por la Administración conforme a ley.

Que de acuerdo con el Anexo N° 9 del Resultado del Requerimiento N° (foja 1099), para determinar los intereses presuntos respecto de los préstamos en moneda nacional, la Administración estableció una tasa activa de mercado promedio mensual en moneda nacional (TAMN), por cada uno de los meses de enero a diciembre de 2013, dividiendo el factor acumulado del último día del mes correspondiente, entre el factor acumulado del último día del mes anterior, resultado al que le dedujo 1, para seguidamente, proceder a calcular el interés diario, de acuerdo al procedimiento determinado para tal efecto. A continuación, se muestra el cálculo de la tasa mensual y diaria del mes de enero realizado por la Administración:

| Período | Factor Acumulado del último día del mes (31.01.13) (A) | Factor acumulado del último día del mes anterior (31.12.12) (B) | Tasa | |
|---------|---|--|------------------------|----------------------------|
| | | | Mensual (A/B)-1x100 | Diaria ((C+1)^(1/30))-1 |
| Enero | 1,739.33968 | 1,712.97049 | 1,5394% | 0,0509% |

Que del referido cuadro se observa que por el mes de enero de 2013, la Administración determinó la tasa mensual de 1,5394% al dividir el factor acumulado correspondiente al día 31 del citado mes entre aquél correspondiente del día 31 de diciembre de 2012, menos uno, siendo que a fin de determinar el factor diario adicionó al resultado determinado una unidad, para luego elevarlo a la potencia 1/30, de cuyo resultado disminuyó una unidad, de acuerdo con la fórmula de $[(TAMN+1)^{1/30}] - 1$, obteniendo así el factor diario de 0,0509%, lo que se encuentra arreglado a ley. En tal sentido, el procedimiento seguido por la Administración para calcular la tasa activa de mercado promedio mensual y diaria en moneda nacional resulta correcto.

Que de otra parte, de los Anexos N° 2.1, 3.1, 4.1, 5.1, 6.1, 7.1 y 8.1 del Resultado al Requerimiento N° se observa que la Administración a fin de determinar el monto del reparo por el interés presunto en moneda nacional, multiplicó el factor analizado anteriormente con los días transcurridos computados desde el día de la entrega de los montos por concepto de préstamo hasta la siguiente entrega por el mismo concepto, obteniendo así el monto del porcentaje del interés, el cual finalmente multiplicó por la suma del préstamo que cada deudor de la recurrente mantuvo a una fecha determinada. Asimismo, se observa que la Administración procedió a deducir las amortizaciones de los préstamos concedidos efectuadas por los deudores de la recurrente, del importe correspondiente al saldo acumulado que éstos mantenían a la fecha de la entrega de las citadas amortizaciones, lo cual resulta correcto.

Que en cuanto al procedimiento seguido para determinar los importes por intereses presuntos respecto de los préstamos en moneda extranjera, del Anexo N° 9 del Resultado del Requerimiento N° (foja 1099), se observa que la Administración estableció como tasa promedio anual el factor de 0,607516667%, correspondiente a los depósitos de los meses de julio a diciembre de 2012 del mercado interbancario de Londres, para seguidamente determinar la tasa promedio mensual y diaria, correspondiendo a esta última el factor de 0,00168246%, el cual multiplicó por el número de días transcurridos desde el día del otorgamiento del préstamo respectivo hasta el día de la siguiente entrega



Tribunal Fiscal

N° 03987-5-2020

por el mismo concepto, obteniendo así el porcentaje del interés, el cual multiplicó por el préstamo que el deudor mantenía a una fecha determinada, según el Anexo N° 7.1 del Resultado al Requerimiento N° (foja 1102), lo cual resulta correcto.

Que en consecuencia, el procedimiento seguido por la Administración a fin de determinar la tasa promedio diaria respecto de los préstamos en moneda nacional y en moneda extranjera ha sido efectuado de acuerdo con el artículo 26 de la Ley del Impuesto a la Renta, por lo que procede mantener este reparo y confirmar la apelada en este extremo.

Que lo señalado por la recurrente en el sentido que no es posible aplicar una ficción legal para determinar una renta ficta cuando más bien se habría generado una renta real, no resulta atendible, pues según lo expuesto, la Administración aplicó conforme a ley la presunción prevista por el citado artículo 26 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que en cuanto a lo argumentado por la recurrente en el sentido que los intereses generados a su favor califican como renta gravada de tercera categoría recién al finalizar el plazo del préstamo, cabe indicar que conforme con el literal a) del párrafo 30 de la NIC 18¹³, los ingresos por concepto de intereses deberán reconocerse utilizando el método del tipo de interés efectivo, lo cual se explica por el hecho que los intereses devengados por préstamos corresponden al precio por el uso de un capital medido en función del tiempo, de lo que se deduce que la causa eficiente o generadora de este ingreso es el simple transcurso del tiempo, por lo que los ingresos deben considerarse devengados al cierre de cada periodo, en función al tiempo que el deudor ha empleado el capital del acreedor¹⁴; razón por la cual dicho argumento carece de sustento.

Resolución de Multa N°

Que de conformidad con el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, modificado mediante Decreto Legislativo N° 953, constituye infracción relacionada con el cumplimiento de las obligaciones tributarias no incluir en las declaraciones ingresos y/o remuneraciones y/o retribuciones y/o rentas y/o patrimonio y/o actos gravados y/o tributos retenidos o percibidos, y/o aplicar tasas o porcentajes o coeficientes distintos a los que les corresponde en la determinación de los pagos a cuenta o anticipos, o declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias en las declaraciones, que influyan en la determinación de la obligación tributaria; y/o que generen aumentos indebidos de saldos o pérdidas tributarias o créditos a favor del deudor tributario y/o que generen la obtención indebida de Notas de Crédito Negociables u otros valores similares.

Que la Resolución de Multa N° (foja 1526), fue emitida por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario sobre la base de los reparos contenidos en la Resolución de Determinación N° (foja 1510), los que han sido mantenidos en la presente instancia, por lo que procede emitir similar pronunciamiento respecto a dicha resolución de multa y, en consecuencia, confirmar la apelada en este extremo.

Que el informe oral se llevó a cabo con la sola asistencia del representante de la recurrente, habiendo sido la Administración debidamente notificada (fojas 1686 a 688).

Con las vocales Amico de las Casas y Villanueva Aznarán, e interviniendo como ponente el vocal Flores Pinto.

¹³ De acuerdo con el criterio dispuesto por este Tribunal en las Resoluciones N° 03994-4-2006 y 00467-5-2003, entre otras, resulta apropiada la utilización de la definición contable del principio de lo devengado a efectos de establecer la oportunidad en la que deben imputarse los ingresos (o los gastos) a un ejercicio determinado.

¹⁴ Criterio establecido por este Tribunal en las Resoluciones N° 08534-5-2001 y 00652-3-2019, entre otras.



Tribunal Fiscal

N° 03987-5-2020

RESUELVE:

CONFIRMAR la Resolución de Intendencia N°
el extremo impugnado.

de fecha 27 de abril de 2018 en

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


AMICO DE LAS CASAS
VOCAL PRESIDENTE


VILLANUEVA AZNARÁN
VOCAL


FLORES PINTO
VOCAL


Rodríguez López
Secretaria Relatora
FP/RL/MC/jcs.