



Tribunal Fiscal

N° 00088-1-2021

EXPEDIENTE N° : 14163-2019
INTERESADO :
ASUNTO : Impuesto a la Renta y Multas
PROCEDENCIA : Lima
FECHA : Lima, 8 de enero de 2021

VISTA la apelación interpuesta por _____ con RUC N° _____ contra la Resolución de Intendencia N° _____ de 20 de setiembre de 2019, emitida por la Intendencia de Principales Contribuyentes Nacionales de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - SUNAT, en el extremo que declaró infundada la reclamación formulada contra la Resolución de Determinación N° _____ emitida por Impuesto a la Renta del ejercicio 2013, y las Resoluciones de Multa N° _____ a giradas por las infracciones tipificadas en el numeral 1 y 5 del artículo 177 y el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario.

CONSIDERANDO:

Que en el presente caso, con Carta N° _____ y Requerimiento N° _____ notificados el 9 de marzo de 2017 (fojas 32981 a 32982 y 32974 a 32976), la Administración inició a la recurrente¹ un procedimiento de fiscalización definitiva con relación al Impuesto a la Renta de tercera categoría de enero a diciembre de 2013, como resultado del cual emitió los siguientes valores:

- Resolución de Determinación N° _____ por Impuesto a la Renta del ejercicio 2013, formulando, entre otros, los reparos a la renta neta del ejercicio listados en el cuadro siguiente, que dieron como resultado un impuesto omitido ascendente a S/15 697 006,00 (fojas 34370 a 34469):

Item	Reparos	S/
1	Reversión de provisiones adicionadas en ejercicios anteriores no sustentada tributariamente: otros ingresos de ejercicios anteriores - contabilidad	19 294 798,00
2	Amortización tributaria de intangibles comprados en el 2013 no deducible, por los cuales no acreditó la puesta en funcionamiento de los intangibles en el ejercicio fiscalizado	12 283 440,00
3	Deducción por recuperó de provisión de vacaciones no sustentada, por los cuales no acreditó el pago (goce del beneficio) y/o que el pago se haya realizado antes de la presentación de la declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2013, ni que estas obligaciones correspondan a aprovisiones en ejercicios anteriores y que hayan sido adicionadas en dichos ejercicios	1 437 425,00
4	Provisión prima cartera del banco del trabajo no deducible tributariamente	1 266 378,00
5	Gastos por indemnización por los que no sustentó su causalidad y devengo	1 296 625,00
6	Castigo de créditos incobrables efectuados con constancia de irrecuperabilidad emitida fuera de plazo	52 292 842,00
7	Gasto común no deducible en aplicación del artículo 37 de la ley del Impuesto a la Renta y el literal p) del artículo 21 de su reglamento	3 273 548,00
8	Diferencia en la determinación de la renta neta de fuente extranjera al deducir la pérdida neta generada por la Sucursal de Panamá	9 602 104,00

- Resolución de Determinación N° _____ por Tasa Adicional del 4,1% del Impuesto a la Renta de diciembre de 2013, aplicada sobre el reparo de gastos por indemnizaciones que no cumplen con el principio de causalidad, señalados en el Punto 11 del Resultado del Requerimiento N° _____ al considerar que constituyen desembolsos no susceptibles de posterior control tributario, determinando un impuesto omitido ascendente a S/53 162,00 (fojas 34363/vuelta a 34369).

- Resolución de Multa N° _____ girada por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, vinculada al Impuesto a la Renta del ejercicio 2013 (foja 34362).

- Resoluciones de Multa N° _____ y _____ giradas por las infracciones tipificadas

¹ En adelante, toda referencia al «banco», debe entenderse referida también a la recurrente.



Tribunal Fiscal

N° 00088-1-2021

en los numerales 1 y 5 del artículo 177 del Código Tributario, respectivamente (fojas 34360 y 34361).

Que la recurrente interpuso recurso de reclamación contra los precitados valores, el cual fue declarado fundado en parte mediante la Resolución de Intendencia N° de 20 de setiembre de 2019 (fojas 24829/vuelta a 34869), que levantó únicamente los reparos que incidieron en la determinación de la tasa adicional del Impuesto a la Renta de diciembre de 2013 y, por ende, dejó sin efecto la Resolución de Determinación N° (fojas 34829/vuelta y 34831/vuelta a 34832).

Que la precitada resolución de intendencia resolvió no emitir pronunciamiento sobre los argumentos de la recurrente referidos a: 1) Créditos castigados mayores a 3UIT sin constancias de la irrecuperabilidad; 2) Créditos castigados de un mismo cliente (y mismo código SBS) mayores a 3 UIT por los que no se sustentó la irrecuperabilidad; 3) Adición eliminada por S/17 900 000,00 por la cual la recurrente argumentó error humano en la adición de la cuenta contable 43050900000101 Otras Proyecciones, la cual no es aceptada por la Administración.

Que de acuerdo con los aspectos impugnados, es materia de grado la aludida Resolución de Intendencia N° únicamente en los extremos confirmados y en aquellos planteados por la recurrente, para lo cual, como cuestión previa, es menester evaluar las nulidades planteadas respecto de la resolución apelada y los valores impugnados, en función a los vicios denunciados.

I. NULIDAD

Que la recurrente sostiene que la apelada es nula por defecto de motivación en tanto omitió pronunciarse sobre la totalidad de argumentos y medios probatorios presentados en el curso de la fiscalización y que tampoco fueron evaluados en la reclamación, en los extremos referidos a los reparos por: (i) Amortización tributaria de intangibles comprados en el 2013 no deducible, por los cuales no acreditó la puesta en funcionamiento de los intangibles en el ejercicio fiscalizado y (ii) Diferencia en la determinación de la renta neta de fuente extranjera al deducir la pérdida neta generada por la Sucursal de Panamá.

1.1. Nulidad de la resolución apelada por defecto de motivación y por defecto de valoración

Que de acuerdo con el artículo 103 del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, los actos de la Administración serán motivados y constarán en los respectivos instrumentos o documentos.

Que el literal a) del segundo párrafo del artículo 109 del citado código establece que los actos de la Administración son anulables cuando son dictados sin observar lo previsto en el artículo 77, entre otros supuestos.

Que según el numeral 6 del artículo 77 del citado código la resolución de determinación será formulada por escrito y expresará, entre otros aspectos, los motivos determinantes del reparo u observación, cuando se rectifique la declaración tributaria, así como los fundamentos y disposiciones que la amparen.

Que añade el referido artículo que tratándose de las resoluciones de multa, estas contendrán necesariamente los requisitos establecidos en los numerales 1 (el deudor tributario) y 7 (los fundamentos y disposiciones que la amparen), así como la referencia a la infracción, el monto de la multa y los intereses.

Que los numerales 1.2 y 1.11 del artículo IV del Título Preliminar del Texto Único Ordenado de la Ley del Procedimiento Administrativo General aprobado por Decreto Supremo N° 004-2019-JUS, aplicables supletoriamente a los procedimientos tributarios de conformidad con la Norma IX del Título Preliminar del Texto Único Ordenado del Código Tributario, señalan que el procedimiento administrativo se sustenta, entre otros, en el principio del debido procedimiento, en virtud del cual, los administrados gozan, entre

2



Tribunal Fiscal

N° 00088-1-2021

otros, del derecho a exponer sus argumentos, a ofrecer y producir pruebas y a obtener una decisión motivada y fundada en derecho, así como en el principio de verdad material, por el cual, en el procedimiento, la autoridad administrativa competente deberá verificar plenamente los hechos que sirven de motivo a sus decisiones, para lo cual deberá adoptar todas las medidas probatorias necesarias autorizadas por la ley, aun cuando no hayan sido propuestas por los administrados o hayan acordado eximirse de ellas.

Que sobre la motivación del acto administrativo, el Tribunal Constitucional ha señalado que: «[S]u contenido esencial se respeta siempre que exista fundamentación, congruencia entre lo pedido y lo resuelto y, por sí misma, exprese una suficiente justificación de la decisión adoptada, aun si esta es breve o concisa o se presenta el supuesto de motivación por remisión»². Al respecto, ha precisado que «un acto administrativo dictado al amparo de una potestad discrecional legalmente establecida resulta arbitrario cuando sólo expresa la apreciación individual de quien ejerce la competencia administrativa, o cuando el órgano administrativo, al adoptar la decisión, no motiva o expresa las razones que lo han conducido a adoptar tal decisión. De modo que, motivar una decisión no sólo significa expresar únicamente bajo qué norma legal se expide el acto administrativo, sino, fundamentalmente, exponer en forma sucinta -pero suficiente- las razones de hecho y el sustento jurídico que justifican la decisión tomada»³.

Que por su parte, el referido colegiado se refiere al derecho a la prueba como «(...) un derecho complejo cuyo contenido está determinado por el derecho a ofrecer medios probatorios que se consideren necesarios, el derecho a que estos sean admitidos, adecuadamente actuados; que se asegure la producción o conservación de la prueba a partir de la actuación anticipada de los medios probatorios y que estos sean valorados de manera adecuada y con la motivación debida (...). Por ello, la valoración de la prueba debe estar debidamente motivada por escrito a fin de que el justiciable pueda comprobar si dicho mérito ha sido efectiva y adecuadamente realizado»⁴.

1.1.1. Amortización tributaria de intangibles comprados en el 2013 no deducible, por los cuales no acreditó la puesta en funcionamiento de los intangibles en el ejercicio fiscalizado

Que la recurrente sostiene que la Administración incurrió en vicio de nulidad por defecto de motivación y valoración de los medios probatorios presentados en el procedimiento de fiscalización y en instancia de reclamación, pues omitió pronunciarse sobre los argumentos y medios probatorios adjuntos a los siguientes escritos:

- i) Expediente N° presentado el 2 de enero de 2019, con la siguiente documentación adjunta:
 - a) Anexo con la especificación de los folios y tomos en los que se ha proporcionado la información que sustenta la activación de intangibles;
 - b) Asientos contables mensuales automáticos de capitalización de intangibles durante el 2013;
 - c) Reporte detallado de intangibles al 2013;
 - d) Documentación vinculada al software SS1624 Software Proy. 438 Halcón Fase 2;
 - e) Documentación vinculada al software SS1632 Software Proy. 458 SW Riesgo Operacional Kranos Parte 1;
 - f) Balance de situación financiera al 30 de setiembre de 2010 y al 31 de octubre de 2010, remitido por la Sucursal de Panamá a la Superintendencia de Banca de Panamá y
 - g) Detalle de inversiones al 30 de setiembre de 2010 y al 31 de octubre de 2010 remitido por la Sucursal de Panamá a la Superintendencia de Banca de Panamá.
- ii) Expediente N° presentado el 10 de enero de 2019, con la siguiente documentación adjunta:
 - a) Documentación vinculada al software SS 1625 Software Proy. 481 Tarjeta Chip Fase 1.

² Sentencias recaídas en los Expedientes N° 00091-2005-PA/TC (fundamento 9) y 00083-2013-PA/TC (fundamento 8), entre otras.

³ Sentencia recaída en el Expediente N° 00090-2004-PA/TC (Fundamento 34).

⁴ Fundamento 11 de la Sentencia recaída en el Expediente N° 03271-2012-PA/TC.

 3



Tribunal Fiscal

N° 00088-1-2021

iii) Expediente N° [redacted] presentado el 14 de enero de 2019, con la siguiente documentación adjunta: a) Documentación vinculada al software SS 1650 Software Proy. 565 PROXIM 3ra Etapa – Parte 1; b) Documentación vinculada al software SS1624 Software Proy. 438 Halcón Fase 2; c) Documentación vinculada al software SS1615 Proy. 408 PROXIM Móvil – Fase II – Fase I, y software SS1620 Proy. 408 PROXIM Móvil – Fase II – Fase 2 y d) Documentación vinculada al software SS1565 Proyecto 413 Apl. Modelo Gestión Comercial.

Que indica que si bien los citados expedientes fueron presentados vencido el plazo otorgado mediante el Requerimiento N° [redacted] emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario, debieron ser meritoados por la Administración, en tanto no había concluido el procedimiento de fiscalización, lo cual sucede con la emisión de la resolución de determinación, la resolución de multa y la orden de pago, de ser el caso. Invoca el principio de verdad material e impulso de oficio y su interpretación sistemática con el artículo 75 del Código Tributario, así como las Resoluciones N° 14610-8-2013, 03518-1-2017 y 06015-8-2016, emitidas por este Tribunal.

Que sostiene que todos los medios probatorios presentados durante la fiscalización deben ser meritoados ya que el requerimiento emitido en virtud del artículo 75 del Código Tributario no necesariamente es el último del procedimiento de fiscalización, toda vez que en diversos casos la Administración ha emitido nuevos requerimientos solicitando información adicional, por lo que no resulta lógico que, por un lado, la Administración sí pueda efectuar nuevos requerimientos y, por el otro, el administrado no pueda presentar medios de prueba adicionales cuando aún no ha concluido el procedimiento de fiscalización.

Que invoca la Sentencia de Casación N° 2081-2009-Lima a fin de resaltar que el órgano jurisdiccional inaplicó el artículo 27 de la Ley N° 27584 por vulnerar el derecho a la tutela jurisdiccional efectiva de las partes, en tanto no permitía que los administrados incorporen al proceso judicial pruebas distintas a las actuadas en el procedimiento administrativo, dando primacía al derecho de defensa consagrado en el artículo 139 de la Constitución Política del Perú.

Que cuestiona el plazo de 5 días hábiles que le fue otorgado en el Requerimiento N° [redacted] para la presentación de documentos, notificado el 7 de diciembre de 2018, ya que indica que recién tomó conocimiento de las observaciones de la Administración con la notificación del Resultado del Requerimiento N° [redacted] el 6 de diciembre de 2018. Así, sostiene que se vulneró su derecho de defensa debido a que el plazo otorgado es irrazonable. Invoca la Sentencia N° 04532-2013-PA/TC.

Que mediante el Requerimiento N° [redacted] notificado el 7 de diciembre de 2018 (fojas 32038 a 32045), en virtud del artículo 75 del Código Tributario, la Administración comunicó a la recurrente las conclusiones y observaciones formuladas en el procedimiento de fiscalización, indicando que podía presentar sus descargos por escrito el 14 de diciembre de 2018 y que, de conformidad con lo establecido en el último párrafo del aludido artículo 75, la documentación que se presentara luego del vencimiento del plazo señalado no sería merituada en el procedimiento de fiscalización (foja 32044).

Que el Anexo N° 2 del indicado requerimiento (foja 32041) contiene un cuadro resumen de los reparos del ejercicio, observándose en su contenido que el ítem 2 está referido al reparo objeto de pronunciamiento, el cual se encuentra detallado en el Punto 1.4 del Anexo N° 4 del Resultado al Requerimiento N° [redacted]

Que en el Resultado del Requerimiento N° [redacted] notificado el 26 de diciembre de 2018 (fojas 32012/vuelta a 32024, 32036 y 32037) la Administración dejó constancia, entre otros, que el 14 de diciembre de 2018, esto es, al vencimiento del plazo otorgado, la recurrente presentó un escrito de respuesta al anotado requerimiento (fojas 31800 a 31944).

Que en el expediente obran los escritos presentados el 2, 10 y 14 de enero de 2019, signados con los Expedientes N° [redacted] y [redacted]





Tribunal Fiscal

N° 00088-1-2021

en los que adjuntó diversos documentos en referencia, entre otro, al presente reparo (fojas 33218 a 33367).

Que según el numeral 1 del artículo 112 del Código Tributario, los procedimientos tributarios, además de los que se establezcan por ley, comprenden, entre otros, el procedimiento de fiscalización.

Que el artículo 61 del citado código establece que la determinación de la obligación tributaria efectuada por el deudor tributario está sujeta a fiscalización o verificación por la Administración, la que podrá modificarla cuando constate la omisión o inexactitud en la información proporcionada, emitiendo la resolución de determinación, orden de pago o resolución de multa.

Que el artículo 62 del mismo código establece que la facultad de fiscalización de la Administración se ejerce en forma discrecional, de acuerdo a lo establecido en el último párrafo de la Norma IV del Título Preliminar y que su ejercicio incluye la inspección, investigación y el control del cumplimiento de obligaciones tributarias, incluso de aquellos sujetos que gocen de inafectación, exoneración o beneficios tributarios.

Que el artículo 87 del Código Tributario establece la obligación de los administrados de facilitar las labores de fiscalización y determinación que realice la Administración, lo que incluye, entre otras, las previstas en los numerales 5 y 6 del referido artículo, esto es, la obligación de permitir el control por la Administración, así como presentar o exhibir, en las oficinas fiscales o ante los funcionarios autorizados, según señale la Administración, las declaraciones, informes, libros de actas, registros y libros contables y demás documentos relacionados con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias, en la forma, plazos y condiciones que le sean requeridos, así como formular las aclaraciones que le sean solicitadas; y la de proporcionar a la Administración la información que esta requiera o la que ordenen las normas tributarias sobre las actividades del deudor tributario o de terceros con los que guarden relación, de acuerdo a la forma, plazos y condiciones establecidas.

Que el artículo 75 del Código Tributario señala que concluido el proceso de fiscalización o verificación, la Administración emitirá la correspondiente resolución de determinación, resolución de multa u orden de pago, si fuera el caso. Adicionalmente, señala que previamente a su emisión, la Administración podrá comunicar sus conclusiones a los contribuyentes, indicándoles expresamente las observaciones formuladas y, cuando corresponda, las infracciones que se les imputan, siempre que a su juicio la complejidad del caso tratado lo justifique.

Que el último párrafo del indicado artículo dispone expresamente lo siguiente: «En estos casos, dentro del plazo que la Administración Tributaria establezca en dicha comunicación, el que no podrá ser menor a tres (3) días hábiles; el contribuyente o responsable podrá presentar por escrito sus observaciones a los cargos formulados, debidamente sustentadas, a efecto que la Administración Tributaria las considere, de ser el caso. La documentación que se presente ante la Administración Tributaria luego de transcurrido el mencionado plazo no será merituada en el proceso de fiscalización o verificación» (subrayado agregado).

Que de acuerdo al artículo 141 del referido código, modificado por el Decreto Legislativo N° 1421⁵, no se admite como medio probatorio bajo responsabilidad, el que habiendo sido requerido por la Administración durante el proceso de verificación o fiscalización no ha sido presentado y/o exhibido, salvo que el deudor tributario pruebe que la omisión no se generó por su causa o acredite la cancelación del monto reclamado vinculado a las pruebas presentadas actualizado a la fecha de pago, o presente carta fianza bancaria o financiera u otra garantía por dicho monto que la Administración establezca por resolución de superintendencia, actualizada hasta por 9 meses posteriores de la fecha de la interposición de la reclamación. Lo antes señalado no es aplicable si no se ha determinado importe a pagar en el acto administrativo impugnado, supuesto en el cual, no corresponde exigir ni la cancelación del monto

⁵ Publicado el 13 de setiembre de 2018.



Tribunal Fiscal

N° 00088-1-2021

reclamado vinculado con las pruebas presentadas ni la presentación de carta fianza, ni que el deudor tributario pruebe que la omisión no se generó por su causa.

Que de los artículos glosados fluye que el procedimiento de fiscalización realizado por la Administración tiene por finalidad verificar la correcta determinación de las obligaciones tributarias del administrado, siendo que para tal efecto, por un lado, la Administración se encuentra facultada a solicitar documentación, evaluarla, analizarla, pronunciarse sobre ella, plantear observaciones, requerir mayor información y sustento, reiterar el pedido de información, corregir sus errores, etc.⁶ y, por el otro, el administrado se encuentra en la obligación de colaborar con la intervención fiscal, siendo que según el artículo 87 del Código Tributario, se encuentra obligado a facilitar las labres de fiscalización de la Administración, lo que incluye, presentar o exhibir documentos relacionados con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias, en la forma, plazos y condiciones que le sean requeridos, así como formular las aclaraciones que le sean solicitadas.

Que del referido artículo 75 del Código Tributario se desprende que la comunicación al administrado de las conclusiones de la Administración respecto de la fiscalización en curso —de manera previa a la culminación de este procedimiento, esto es, antes de la respectiva emisión de la resolución de determinación— es una discrecionalidad de la Administración, que responde a la complejidad del caso concreto; sin embargo, de emitir tal requerimiento, su actuación queda sujeta a las condiciones ahí establecidas, como son el plazo mínimo que debe otorgar al administrado para presentar sus descargos por escrito y debidamente sustentados (3 días hábiles) y la no evaluación de la documentación que el administrado presente luego de transcurrido el mencionado plazo.

Que la incorporación de la aludida documentación, presentada luego del vencimiento del plazo otorgado, en las cuestiones controvertidas por el administrado en el procedimiento contencioso tributario que eventualmente decida entablar, dependerá de que este acredite encontrarse en alguno de los supuestos de excepción establecidos en el artículo 141 del Código Tributario, antes glosado.

Que el diseño normativo antes descrito, si bien ha establecido un límite temporal para la actuación probatoria del administrado durante el procedimiento de fiscalización en el que se haya efectuado la comunicación a que se refiere el artículo 75 del Código Tributario, no es menos cierto que también ha previsto, de manera excepcional, la incorporación al procedimiento contencioso tributario, de aquellos medios probatorios que habiendo sido requeridos por la Administración durante el proceso de fiscalización, no fueron presentados y/o exhibidos en este.

Que en el caso concreto se advierte que los escritos y documentos indicados por la recurrente fueron presentados luego de vencido el plazo otorgado en el Requerimiento N° emitido en virtud del artículo 75 del Código Tributario, por lo que no correspondía que sean incorporados en la evaluación realizada por la Administración en el procedimiento de fiscalización, conforme con lo dispuesto en el último párrafo del indicado artículo. En tal sentido, la actuación del órgano fiscalizador se encuentra acorde a lo señalado en el instrumento legal antes comentado, habiéndose recogido similar criterio en las Resoluciones N° 04517-8-2017 y 07684-1-2019.

Que de manera similar, no correspondía que sean admitidos en reclamación, ni tampoco corresponden ser analizados en la presente instancia, toda vez que la recurrente no ha acreditado la ocurrencia de alguna de las causales de excepción previstas en el artículo 141 del Código Tributario.

Que si bien la recurrente invoca un vicio de nulidad por defecto de valoración y motivación por considerar que la Administración omitió pronunciarse sobre los argumentos y medios probatorios presentados al vencimiento del plazo otorgado en el Requerimiento N° emitido en virtud del artículo 75 del Código Tributario, corresponde indicar que la actuación de la Administración en el extremo que no

⁶ Criterio contenido en la Resolución N° 06403-4-2013.

M D [Firma] 6 ✓



Tribunal Fiscal

N° 00088-1-2021

incorporó tales escritos y documentos en la evaluación del cumplimiento de sus obligaciones tributarias (procedimiento de fiscalización) y posteriormente en la controversia suscitada en torno a ello (instancia de reclamación), se encuentra acorde a ley, de modo que al no pronunciarse acerca de ellos no incurrió en los vicios de nulidad denunciados por la recurrente, especialmente porque esta no cumplió con acreditar encontrarse en los supuestos de excepción previstos en el artículo 141 del Código Tributario. En consecuencia, corresponde desestimar el indicado vicio de nulidad en este extremo.

Que sobre lo señalado por la recurrente en torno a que debe interpretarse el artículo 75 del Código Tributario de forma sistemática con el principio de verdad material e impulso de oficio y, de ese modo, llegar a la conclusión que deben meritarse los medios probatorios ofrecidos luego de vencido el plazo otorgado en el Requerimiento emitido en virtud del indicado artículo 75, cabe indicar que la lectura que propone la recurrente pierde de vista el diseño normativo acerca de la incorporación de medios probatorios en el procedimiento de fiscalización tributaria y en el subsecuente procedimiento contencioso tributario, que se desprende de los artículos del Código Tributario antes glosados, de modo que la concreción de tales principios debe ser conforme con el principio de legalidad que rige la actuación de la Administración Pública en aquellos casos en los que su actuación se encuentra claramente regulada en el marco normativo correspondiente, como sucede en el presente caso.

Que en cuanto a que todos los medios probatorios presentados durante la fiscalización deben ser meritados ya que el requerimiento emitido en virtud del artículo 75 del Código Tributario no necesariamente es el último del procedimiento de fiscalización, toda vez que en diversos casos la Administración ha emitido nuevos requerimientos solicitando información adicional y que debido a ello resulta lógico que, por un lado, la Administración sí pueda efectuar nuevos requerimientos y, por el otro, el administrado no pueda presentar medios de prueba adicionales cuando aún no ha concluido el procedimiento de fiscalización, se debe indicar que en los casos que se ha presentado tal situación, el administrado se encuentra habilitado a presentar los descargos, documentación y/o información que le sea requerida dentro del plazo otorgado en aquellos requerimientos, de modo que no existe la supuesta desigualdad de trato que pretende mostrar la recurrente.

Que sobre la Sentencia de Casación N° 2081-2009-Lima invocada por la recurrente a fin de resaltar que el órgano jurisdiccional inaplicó el artículo 27 de la Ley N° 27584 por vulnerar el derecho a la tutela jurisdiccional efectiva de las partes, en tanto no permitía que los administrados incorporen al proceso judicial pruebas distintas a las actuadas en el procedimiento administrativo, dando primacía al derecho de defensa consagrado en el artículo 139 de la Constitución Política del Perú, se debe señalar que la aludida sentencia no obra en el presente expediente, ni ha podido ser ubicada en la búsqueda realizada en la página web de la Corte Suprema, lo que ha limitado el acceso a los hechos y fundamentos expuestos en dicha sentencia, especialmente considerando la modificación que sufrió el aludido artículo 27 de la Ley N° 27584 - Ley que regula el Proceso Contencioso Administrativo, por el Decreto Legislativo N° 1067 en junio de 2008, que permitió la probanza de hechos nuevos o conocidos con posterioridad al inicio del proceso judicial, lo que anteriormente se encontraba restringido; sin embargo, respecto a la mencionada inaplicación del referido artículo 27 que habría efectuado el colegiado supremo, corresponde indicar que la inaplicación de disposiciones normativas por parte de los órganos jurisdiccionales solamente surte efecto para el caso concreto, siendo que dicha inaplicación no forma parte de las facultades atribuidas a la Administración Pública, la que, por ser tal, rige sus actuaciones con base al principio de legalidad; en igual sentido, el control de aquellas actuaciones que realiza un tribunal administrativo, como el Tribunal Fiscal, es un control de legalidad que no incluye la inaplicación de disposiciones legales que regulan expresamente la actuación de la Administración en el procedimiento de fiscalización tributaria.

Que con relación al criterio contenido en la Resolución N° 14610-8-2013, invocado por la recurrente, cabe indicar que se refiere a un caso en el que, una vez proporcionada la documentación, inclusive a consecuencia del artículo 75 del Código Tributario, la Administración puede requerir nueva documentación o información de considerarlo necesario, pero de modo alguno llega a afirmar que una vez cerrado el requerimiento del artículo 75 del aludido código, la Administración se encuentre obligada a



Tribunal Fiscal

N° 00088-1-2021

evaluar la documentación presentada posteriormente sobre las observaciones efectuadas en el procedimiento de fiscalización y señaladas en el aludido requerimiento emitido sobre la base del artículo antes indicado, por lo que no resulta pertinente la aplicación del criterio invocado.

Que respecto de las Resoluciones N° 03518-1-2017 y 06015-8-2016, invocadas por la recurrente, se debe señalar que en los procedimientos de fiscalización analizados en aquellas resoluciones, la Administración no emitió un requerimiento en virtud del artículo 75 del Código Tributario, por el cual le haya comunicado de manera previa a la emisión de la resolución de determinación, multa u orden de pago, sus conclusiones respecto a la fiscalización, por lo que en tales casos el administrado se encontraba habilitado a presentar la documentación e información que considerara pertinente hasta antes de ser notificado con los indicados valores, la que debía ser analizada por la Administración. En tal sentido, la invocación del criterio contenido en las indicadas resoluciones resulta impertinente al caso de autos, en el que la Administración sí comunicó a la recurrente sus conclusiones de manera previa a la culminación de la fiscalización.

Que de otro lado, la recurrente sostiene que se ha vulnerado su derecho de defensa debido a que el indicado Requerimiento N° [redacted] notificado el 7 de diciembre de 2018 (fojas 32038 a 32045), emitido en virtud del artículo 75 del Código Tributario, le otorgó un plazo irrazonable de 5 días útiles para presentar sus descargos en torno al presente reparo, aunado al hecho que solo un día antes fue notificada con el Resultado del Requerimiento N° [redacted] en el que recién tomó conocimiento de las observaciones de la Administración.

Que de autos se aprecia que a fojas 32884 a 32886 obra el Requerimiento N° [redacted] notificado a la recurrente el 25 de agosto de 2017 (foja 32887), en cuyo Punto 1 se indicó a la recurrente que de acuerdo al documento «Determinación del Impuesto a la Renta» que presentó en respuesta al Requerimiento N° [redacted] dedujo en su declaración jurada determinativa del Impuesto a la Renta del ejercicio 2013, entre otros, el importe de S/44 155 855,30 por «Amort. Tributaria de Intangibles comprados en el 2013» (correspondiente al reparo bajo análisis).

Que en el citado requerimiento, la Administración le solicitó que explicara por escrito sustentando con la base legal aplicada y adjuntando la documentación respectiva, entre otros, «...documentos probatorios específicos emitidos en su oportunidad, ... trabajos realizados, informes, proyectos, actas, análisis, entre otros que considere pertinente, que sustenten el motivo por el cual se dedujeron de la renta neta imponible de tercera categoría...». Asimismo, en el Anexo N° 1 adjunto a tal requerimiento, la Administración detalló la lista de los activos intangibles por los que solicitó el referido sustento.

Que para tal efecto, la Administración fijó como fecha de presentación el 4 de setiembre de 2017 (foja 32885), la que fue prorrogada a solicitud de la recurrente (fojas 32764) al 29 de setiembre de 2017 (foja 32768).

Que el Resultado del Requerimiento N° [redacted] fue notificado el 6 de diciembre de 2018, esto es, más de un año y tres meses después de que la recurrente fue requerida con el indicado sustento. En su contenido se aprecia que la Administración hizo referencia a los dos escritos y documentos adjuntos que fueron presentados por la recurrente dentro del plazo fijado en el requerimiento, y dejó constancia de los documentos presentados el 3 de octubre y 12 de noviembre de 2018, esto es, al vencimiento del referido plazo (foja 32861/vuelta). Al respecto, se observa que de la evaluación de los indicados documentos, la Administración formuló observaciones por S/30 106 393,14, al considerar que no se acreditó la causalidad del gasto ni la puesta en funcionamiento de los intangibles observados en el ejercicio fiscalizado.

Que el 7 de diciembre de 2018 la recurrente fue notificada con el Requerimiento N° [redacted] (fojas 32038 a 32045), emitido en virtud del artículo 75 del Código Tributario, en el que se le otorgó un plazo que vencía el 14 de diciembre de 2018, a fin que presentara sus descargos en torno a la indicada observación.





Tribunal Fiscal

N° 00088-1-2021

Que en el resultado al indicado requerimiento, notificado el 26 de diciembre de 2018 (fojas 32012/vuelta a 32024, 32036 y 32037), la Administración dejó constancia que dentro del plazo otorgado, esto es, el 14 de diciembre de 2018, la recurrente presentó un escrito al que adjunto diversa documentación (fojas 31800 a 31944). Asimismo, se observa que producto de dicha evaluación, la Administración redujo el importe observado a S/12 283 439,99, al dar por sustentado la causalidad del gasto y la puesta en funcionamiento en el ejercicio fiscalizado de una parte de los intangibles observados.

Que en tal sentido, se advierte que desde el momento en que la recurrente fue requerida por la Administración para sustentar el gasto que dedujo en su determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2013 por «*Amort. Tributaria de Intangibles comprados en el 2013*», transcurrió más de un año y tres meses, antes que la Administración, en ejercicio de la discrecionalidad que le confiere el artículo 75 del Código Tributario, le notifique el Requerimiento N° (viernes 7 de diciembre de 2018) comunicándole —antes de emitir los actos administrativos que culminarían el procedimiento de fiscalización— sus conclusiones en torno al indicado concepto observado, otorgándole el plazo de 5 días hábiles contados desde el día siguiente de su notificación, esto es, un plazo mayor al mínimo establecido en el artículo 75 del Código Tributario.

Que en consecuencia, tomando en consideración los hechos antes expuestos, no se aprecia que el indicado plazo resulte irrazonable, habida cuenta que había transcurrido más de un año y tres meses desde que fue notificada con el Requerimiento N° en cuyo plazo pudo presentar los sustentos necesarios que acrediten la deducción del gasto en el ejercicio fiscalizado, incluso luego de vencido el plazo que le fue otorgado en dicho requerimiento, lo que en efecto hizo tal como se ha mencionado en los considerandos precedentes, los cuales fueron meritados por la Administración, de manera que, a diferencia de lo sostenido por la recurrente, no se aprecia la denunciada vulneración a su derecho de defensa, correspondiendo desestimar la nulidad invocada en este extremo.

1.1.2. Diferencia en la determinación de la renta neta de fuente extranjera al deducir la pérdida neta generada por la Sucursal de Panamá

Que la recurrente sostiene que la Administración incurrió en vicio de nulidad por defecto de motivación y valoración de los medios probatorios presentados en el procedimiento de fiscalización y en instancia de reclamación, debido a que omitió pronunciarse sobre los documentos adjuntos al escrito que presentó el 2 de enero de 2019, como son el Balance de situación y el Detalle de inversiones, ambos al 30 de setiembre y al 31 de octubre de 2010, remitidos por la Sucursal de Panamá a la Superintendencia de Banca de Panamá, los que —según indica— acreditarían que la Sucursal de Panamá era titular de participaciones en valores mobiliarios por los que obtuvo una ganancia de capital.

Que indica que si bien el referido escrito y documentos fueron presentados vencido el plazo otorgado mediante el Requerimiento N° emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario, debieron ser meritados por la Administración, en tanto no había concluido el procedimiento de fiscalización.

Que de autos se aprecia que la Administración emitió el Requerimiento N° notificado el 7 de diciembre de 2018 (fojas 32038 a 32045), en virtud del artículo 75 del Código Tributario, por medio del cual comunicó a la recurrente las conclusiones y observaciones formuladas en el procedimiento de fiscalización, indicando que podía presentar sus descargos por escrito el 14 de diciembre de 2018 y que, de conformidad con el último párrafo del aludido artículo 75, la documentación que se presente luego del vencimiento del plazo señalado no sería meritada en el proceso de fiscalización (foja 32044).

Que el Anexo N° 2 del indicado requerimiento (foja 32039/vuelta) contiene un cuadro resumen de los reparos del ejercicio, observándose en su contenido que el Ítem 20 está referido al reparo objeto de pronunciamiento, el cual se encuentra detallado en el Punto 1 del Resultado al Requerimiento N°

9



Tribunal Fiscal

N° 00088-1-2021

Que en el Resultado del Requerimiento N° [redacted] notificado el 26 de diciembre de 2018 (fojas 31968 a 31976, 32036 y 32037), la Administración dejó constancia, entre otros, que el 14 de diciembre de 2018, esto es, al vencimiento del plazo otorgado, la recurrente presentó un escrito, al que adjuntó documentación referente al reparo bajo cuestionamiento (fojas 31800 a 31944).

Que en el expediente se aprecia que, en efecto, el 2 de enero de 2019 la recurrente presentó el escrito signado bajo el Expediente N° [redacted] (fojas 33364 a 33367) en referencia, entre otro, al indicado reparo por el cual adjuntó documentación que obra de fojas 33298 a 33302.

Que sin embargo, con base a los fundamentos expuestos en el punto precedente de la presente resolución, corresponde señalar que no correspondía que tal escrito y documentos adjuntos fueran incorporados en la evaluación realizada por la Administración en el procedimiento de fiscalización, conforme a lo dispuesto en el último párrafo del artículo 75 del Código Tributario. En tal sentido, la actuación del órgano fiscalizador se encuentra acorde a lo señalado en el indicado artículo. Similar criterio es recogido en las Resoluciones N° 04517-8-2017 y 07684-1-2019.

Que en igual sentido, tampoco correspondía que aquel escrito y documentos adjuntos fueran admitidos en la instancia de reclamación, así como no corresponde que sean analizados en la presente instancia, toda vez que la recurrente no ha acreditado la ocurrencia de alguna de las causales de excepción previstas en el artículo 141 del Código Tributario.

Que en consecuencia, si bien la recurrente invoca un vicio de nulidad por defecto de valoración y motivación por considerar que la Administración omitió pronunciarse sobre los argumentos y medios probatorios presentados al vencimiento del plazo otorgado en el Requerimiento N° [redacted] emitido en virtud del artículo 75 del Código Tributario, corresponde indicar, con base a los fundamentos expuestos en el punto precedente de la presente resolución, que al no pronunciarse acerca de ellos, no incurrió en los vicios de nulidad denunciados por la recurrente, especialmente porque esta no cumplió con acreditar encontrarse en los supuestos de excepción previstos en el artículo 141 del Código Tributario.

1.2. Nulidad de las Resoluciones de Multa N° [redacted] a [redacted] por no seguir el procedimiento sancionador previo

Que la recurrente sostiene que la Resolución de Multa N° [redacted] es nula debido a que la conducta que le fue atribuida no se encuentra tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario ya que no cuenta con un requisito indispensable del tipo infractor: dolo o intención. Añade que la declaración de cifras o datos falsos o la omisión de circunstancias, necesariamente requieren de intencionalidad o dolo, ya que se requiere del engaño, fingimiento o simulación para incurrir en la infracción y que debido a ello este tipo infractor constituye un caso excepcional en el que la objetividad a la que se refiere el artículo 165 del Código Tributario no basta para aplicar la sanción.

Que invoca una sentencia emitida por la Corte Superior que habría adquirido la condición de cosa juzgada con motivo de la Sentencia de Casación N° 1731-2007-Lima, a fin de señalar que, para la aplicación de las sanciones por declarar cifras o datos falsos, no solo es necesario que se haya incurrido en el hecho infractor, sino que es necesario además que la autoridad tributaria acredite que el deudor tributario ha tenido una intención de obtener una ventaja con dicha declaración. Asimismo, invoca la Sentencia recaída en el Expediente N° 115-97 emitida por la Sala Civil de la Corte Suprema.

Que aduce que las Resoluciones de Multa N° [redacted] a [redacted] son nulas debido a que fueron emitidas por la Administración sin haber seguido el procedimiento sancionador previo, el cual constituye una garantía mínima al debido procedimiento. Agrega que la Quinta Disposición Complementaria y Final del Decreto Legislativo N° 1311 carece de validez constitucional al restringir las garantías mínimas de todo procedimiento sancionador e incorporar un trato diferencial en atención a la entidad que ejerce la potestad sancionadora, ya que pretende dispensar a la SUNAT, el Tribunal Fiscal y

10



Tribunal Fiscal

N° 00088-1-2021

otras Administraciones Tributarias de la aplicación del procedimiento sancionador previo contenido en el artículo 230 de la Ley del Procedimiento Administrativo General.

Que al respecto, cabe indicar que la Norma IX del Título Preliminar del Código Tributario solo permite la aplicación supletoria de normas distintas a las tributarias en lo no previsto por dicho código o en otras normas tributarias, en tanto no se les opongan ni las desnaturalicen; en tal sentido, existiendo normas específicas que regulan la determinación de infracciones y sanciones tributarias, contempladas en el aludido código, no procede aplicar el procedimiento sancionador previo regulado en la Ley del Procedimiento Administrativo General, tal como se ha señalado en la Resolución N° 11360-8-2015, entre otras.

Que en tal sentido y sin perjuicio de ello, corresponde indicar que el artículo 165 del Código Tributario establece que las infracciones se determinan en forma objetiva, siendo que la infracción prevista en el numeral 1 del artículo 178 del referido código sanciona el incumplimiento de una obligación formal, cual es la de presentar las declaraciones tributarias consignando en ellas datos reales y correctos, configurándose en forma independiente al cumplimiento de la obligación tributaria sustantiva, por lo que de acuerdo con el criterio expuesto en las Resoluciones N° 12434-4-2007 y 11209-4-2012, entre otras, la ausencia de dolo no exime al infractor de la sanción.

Que adicionalmente la Quinta Disposición Complementaria Final del Decreto Legislativo N° 1311 establece que la SUNAT, el Tribunal Fiscal y otras administraciones tributarias se sujetarán a los principios de la potestad sancionadora previstos en los artículos 168 y 171 del Código Tributario, no siéndole de aplicación lo dispuesto en el artículo 230 de la Ley N° 27444, Ley de Procedimiento Administrativo General, según modificatoria por el Decreto Legislativo N° 1272, ahora recogido en el artículo 248 del Texto Único Ordenado aprobado por Decreto Supremo N° 004-2019-JUS, referido a los principios de la potestad sancionadora administrativa invocados por la recurrente.

Que con ello, claramente la legislación tributaria se aparta de la legislación del procedimiento administrativo sancionador regulado de manera general en la Ley del Procedimiento Administrativo General, imposibilitando la aplicación de la Norma IX del Título Preliminar del Código Tributario, toda vez que esta última permite, para lo no previsto en dicho código, la aplicación supletoria de normas distintas a las tributarias siempre que no se les opongan ni las desnaturalicen. De este modo, como quiera que una interpretación en el sentido pretendido por la recurrente, se opone y desnaturaliza lo dispuesto en la Quinta Disposición Complementaria Final del Decreto Legislativo N° 1311, no es posible estimar su pretendida aplicación al caso concreto.

Que respecto de lo señalado por la recurrente en el sentido que la declaración de cifras o datos falsos o la omisión de circunstancias, necesariamente requieren de intencionalidad o dolo, ya que se requiere del engaño, fingimiento o simulación para incurrir en la infracción y que debido a ello este tipo infractor constituye un caso excepcional en el que la objetividad a la que se refiere el artículo 165 del Código Tributario no basta para aplicar la sanción, corresponde indicar que la lectura realizada por la recurrente no se condice con la base legal señalada, ya que el artículo 165 del Código Tributario, no contempla supuesto de excepción alguno cuando establece que *«la infracción será determinada en forma objetiva»*, por lo que la lectura propuesta por el recurrente no solo contraviene lo señalado en dicho artículo sino que también vulnera el principio de especialidad sobre el cual el legislador ha previsto un tratamiento singular para las infracciones tributarias, entendiéndose por ellas a *«toda acción u omisión que importe la violación de normas tributarias, siempre que se encuentre tipificada como tal en el presente Título o en otras leyes o decretos legislativos»*, según lo contemplado en el artículo 164 del Código Tributario.

Que finalmente, corresponde señalar que los cuestionamientos constitucionales de la recurrente acerca de lo dispuesto en la Quinta Disposición Complementaria Final del Decreto Legislativo N° 1311, resultan impertinentes en esta vía, ya que a través de la sentencia recaída en el Expediente N° 04293-2012-PA/TC, el Tribunal Constitucional dejó sin efecto el precedente vinculante que había establecido

M

8

M

11

v



Tribunal Fiscal

N° 00088-1-2021

anteriormente en la sentencia emitida en el Expediente N° 03741-2004-PA/TC, que autorizaba a los tribunales administrativos a ejercer el control difuso en sede administrativa.

Que respecto de los criterios contenidos en las sentencias de casación indicadas por la recurrente, se debe mencionar que la Sentencia de Casación N° 1731-2007 LIMA, tiene efecto únicamente para las partes involucradas, por lo que no resulta aplicable al caso de autos, al igual que el caso de la sentencia recaída en el Expediente N° 115-97 de la Sala Civil de la Corte Suprema, por lo que no resulta vinculante para este Tribunal.

Que por lo tanto, corresponde desestimar la pretensión de nulidad de las resoluciones de multa impugnadas, así como de la resolución apelada en tal extremo.

II. RESOLUCIÓN DE DETERMINACIÓN N°

1. **Reversión de provisiones adicionadas en ejercicios anteriores no sustentada tributariamente: otros ingresos de ejercicios anteriores – contabilidad por S/19 294 798,00**

Que la recurrente sostiene que en los ejercicios 2007 y 2009 a 2012 contabilizó provisiones de gastos no aceptados tributariamente, por lo que fueron adicionadas en las declaraciones juradas del Impuesto a la Renta de dichos ejercicios. En el ejercicio 2013 extornó dichas provisiones mediante la contabilización de ingresos, por lo que al no tener efectos tributarios, dado que solo se tratan de ajustes contables, los extornos fueron deducidos en la declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2013.

Que anota que según el criterio de este Tribunal, el único requisito para que proceda la deducción de los extornos es la acreditación de su correlación con las provisiones constituidas y adicionadas en ejercicios anteriores, no siendo necesario que se demuestre el origen y/o naturaleza de las provisiones.

Que indica que presentó diversos medios probatorios que acreditan el correlato entre los importes provisionados y adicionados en ejercicios anteriores y el extorno realizado en el ejercicio 2013. Así, las referidas provisiones están referidas a conceptos como «otras provisiones», «provisión castigo hipotecario», «provisiones riesgo país», «provisiones DPV», «provisiones cartera», «provisiones supermercados», entre otras. Por su parte, existe documentación que evidencia que tales provisiones fueron extornadas en el ejercicio 2013.

Que menciona que el ingreso registrado para extornar las aludidas provisiones no califica como renta gravada según las teorías de renta que recoge la legislación de la materia, tratándose más bien de un ajuste contable, por lo que igualmente procede la deducción del extorno.

Que destaca que no procede la observación en el sentido que debía acreditarse el origen y/o naturaleza de la provisión; que en todo caso tal observación de la Administración sí fue acreditada con los medios probatorios presentados; que la inconsistencia advertida respecto de la provisión por «diferencia en cambio DPV» en el ejercicio 2010 se basa en un cuadro de cálculo elaborado por la Administración y no por ella; que obran medios probatorios que sustentan el origen y/o naturaleza de las provisiones por concepto de «DPV», como el cumplimiento de la Resolución SBS N° 7033-2012; y que carece de sustento la observación referida a la venta de participaciones de Royalty Pharma y Royalty Pharma Investment.

Que en su escrito de alegatos reitera los argumentos expuestos.

Que la Administración señala que la recurrente registró en la Cuenta 560900000107 ingresos por conceptos tales como exceso de provisiones por riesgo país, otras provisiones, negocio hipotecario, comisiones tarjeta de crédito (clientes dudoso y pérdida), entre otros, que según esta última correspondieron a extornos de provisiones efectuadas en los ejercicios 2007 y 2009 a 2012 que fueron



Tribunal Fiscal

N° 00088-1-2021

adicionadas en las declaraciones juradas del Impuesto a la Renta de tales ejercicios. Sin embargo, la documentación presentada no acredita el origen de los extornos ni su correlación con las provisiones de ejercicios anteriores, por lo que no procede aceptar la deducción de tales extornos en la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2013.

Análisis

Que en el Punto 1 del Anexo N° 5 de la Resolución de Determinación N° (fojas 34450 a 34465/vuelta), la Administración reparó la deducción efectuada en la declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2013, por S/19 294 798,00, que según la recurrente corresponde a extornos de provisiones constituidas y adicionadas en ejercicios anteriores, debido a que no fue sustentado documentariamente el origen, cuantía y naturaleza de las provisiones efectuadas y su vinculación con los aludidos extornos.

Que de acuerdo con las Resoluciones N° 07454-2-2004, 01164-2-2004 y 17792-8-2012, entre otras, para deducir el ingreso generado por la reversión o extorno de las provisiones de gastos que fueron reparadas y adicionadas a la determinación del Impuesto a la Renta de ejercicios anteriores, resulta necesario que se identifiquen los conceptos que conforman las provisiones materia de reversión, a fin de verificarse que fueron incluidos en las adiciones de ejercicios anteriores, esto es, que se encuentre debidamente acreditada la correlación entre las provisiones extornadas y las adiciones de ejercicios anteriores.

Que en tal sentido, conforme con la Resolución N° 12459-8-2015, a fin de deducir el ingreso contabilizado por el extorno de las provisiones de gastos que fueron reparadas y adicionadas en la declaración jurada del Impuesto a la Renta de ejercicios anteriores, además del registro contable de dicho extorno, debe encontrarse debidamente acreditada la correlación entre los conceptos que conforman las provisiones de gastos materia de reversión y los que fueron incluidos en las adiciones de ejercicios anteriores, para lo cual se deberá identificar y verificar que se tratan de los mismos conceptos.

Que de lo actuado en la fiscalización se observa que en la declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2013, la recurrente consignó la deducción por «Otros ingresos de ejercicios anteriores - contabilidad», relacionado con la Cuenta 5609000000107, por S/19 294 797,93 (foja 30437).

Que mediante el punto 1 del Requerimiento N° (foja 32886 y vuelta), la Administración solicitó a la recurrente que sustentara por escrito la precitada deducción, con la base legal respectiva y la documentación que considerara pertinente, siendo que en caso estuviera relacionado con adiciones y/o deducciones de ejercicios anteriores, debía presentar adicionalmente las declaraciones juradas de dichos ejercicios y la documentación de sustento de dichas adiciones y/o deducciones.

Que así también, dicha solicitud fue reiterada a la recurrente con motivo del Requerimiento N° (fojas 32038 a 32045), emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario, que comunicó los resultados de la fiscalización.

Que revisada la documentación presentada, se aprecia que la recurrente explicó que la deducción observada estuvo relacionada con montos registrados como ingresos en la Cuenta 560900000107, que según ella correspondieron a extornos de provisiones de ejercicios anteriores. Dichos montos estuvieron compuestos por los siguientes conceptos (foja 30429):

Concepto	Ingreso en Cuenta 560900000107 (S/)
Basilea	381 160,00
Com Tarjeta	352 820,00
Dinegsa	25 000,00
DPV	13 638 510,00
Facturas Años Anteriores	2 788,00
Hipotecario	493 997,00

13



Tribunal Fiscal

N° 00088-1-2021

Legal	2 347 449,00
Otras provisiones	252 735,00
Precuota leasing	56 738,00
Reserva Técnica	191 689,00
Riesgo País	1 424 492,00
Xbyte	127 420,00
Total	19 294 798,00

Que según el cuadro de foja 30436, presentado por la recurrente, los ingresos registrados en la precitada cuenta correspondieron a extornos de provisiones constituidas en los ejercicios 2007 y 2009 a 2012 y adicionadas en las declaraciones juradas del Impuesto a la Renta de dichos ejercicios. Según el mismo cuadro, las provisiones constituidas en los ejercicios 2007, 2009, 2010, 2011 y 2012 fueron por S/36 000 373,00 (2007), S/32 358 764,00 (2009), S/7 969 949,00 (2010), S/8 153 212,00 (2011), S/2 375 419,00 (2011) y S/5 851 767,00 (2011).

Que al precitado cuadro acompañan listados de movimientos (cargos y abonos) en las Cuentas 43050900000101 «Otras provisiones genéricas» y 43050900000103 «Provisión contingencias laborales y tributarias» de los ejercicios 2007 y 2009 a 2012 en los que se consigna que los saldos de estas cuentas concilian con los balances de comprobación de dichos años (fojas 30430 a 30435).

Que asimismo, se aprecian los detalles de las adiciones efectuadas en las declaraciones juradas del Impuesto a la Renta de los ejercicios 2007 y 2009 a 2012 en los que figuran los precitados montos de las provisiones constituidas en las referidas Cuentas 43050900000101 (años 2007 y 2009 a 2012) y 43050900000103 (solo el año 2011) (fojas 30386, 30388, 30390, 30392 y 31663).

Que de acuerdo con la documentación antes citada se advierte que la recurrente efectuó provisiones en las Cuentas 43050900000101 y 43050900000103, por los montos previamente indicados, en los ejercicios 2007 y 2009 a 2012, que fueron incluidas como adiciones en las declaraciones juradas del Impuesto a la Renta de estos ejercicios. Sin embargo, tal documentación no permite apreciar el origen, naturaleza y cuantía de las provisiones ni su relación con la deducción de los ingresos contabilizados en el ejercicio 2013.

Que respecto del análisis particular de cada concepto que conformaría la anotada deducción, de la documentación obrante en autos se tiene lo siguiente:

- Riesgo País (deducción de S/1 424 492,00)

La recurrente señala que la deducción de S/1 424 492,00 está relacionada con el extorno de provisiones por riesgo país, que según la documentación previamente reseñada y el resumen de foja 30424 tuvo su origen en provisiones constituidas en el ejercicio 2009 por S/1 482 675,00. Asimismo, se tiene en autos impresiones de pantalla de asientos del año 2013 con el abono a la Cuenta 560900000107 con la descripción «ICQ. RIESGO PAIS» (fojas 30425 a 30428), que en algunos casos no identifican la cuenta de cargo, siendo que de la revisión a estos documentos no se puede establecer la relación entre los extornos que motivaron la deducción efectuada y las provisiones realizadas en el ejercicio 2009, no habiendo la recurrente proporcionado documentación adicional que permita apreciar el origen, naturaleza y cuantía de tales provisiones y su vinculación con los extornos que de ellas se habría realizado en el ejercicio 2013 con la deducción observada.

Cabe precisar que las precitadas impresiones de pantalla muestran que los extornos hacen referencia a ajustes de riesgo país del ejercicio 2013, ante lo cual la recurrente no ha proporcionado el análisis y documentación de sustento sobre el seguimiento de las provisiones desde el año 2009 en que fueron constituidas hasta el año 2013 en que se alega que fueron extornadas.

De otro lado, se tiene en autos copia de un correo electrónico de 14 de diciembre de 2018, de





Tribunal Fiscal

N° 00088-1-2021

a ambos funcionarios de la recurrente, con el asunto «Provisiones por riesgo país» (foja 30495), en el que se menciona que en atención a la Resolución SBS N° 505-2002, que aprobó el procedimiento para la administración del riesgo país, la recurrente calcula una provisión de acuerdo a la metodología establecida por dicha norma y registra contablemente el requerimiento total, precisando que como el cálculo es manual, mensualmente se ajusta el requerimiento, de manera que si aumenta se registra como gasto del año y si disminuye se registra el gasto registrado hasta agotar el nivel del saldo del año y se reversarán las provisiones de años anteriores en la medida que se requiera.

Al respecto, el documento referido muestra el procedimiento que habría adoptado la recurrente para el registro de la provisión por concepto de riesgo país, la que se constituye año a año y es ajustada mensualmente, inclusive algunas de las provisiones son reversadas. Sin embargo, la recurrente no ha presentado documentación que brinde respaldo al contenido del documento indicado y cómo es que se vincularía con la deducción materia de observación.

En ese sentido, la documentación presentada no sustenta el origen, naturaleza y cálculo de las provisiones efectuadas en ejercicios anteriores y su correlación con el ingreso contabilizado que habría extornado tales provisiones, cuya deducción es observada en el ejercicio de autos, por lo que procede mantener el reparo y confirmar la apelada en este extremo.

- Hipotecario (deducción de S/493 997,00)

Según la recurrente, la deducción de S/493 997,00 está relacionada con el extorno de provisiones por negocio hipotecario realizadas en el ejercicio 2007 por S/553 735,00, de acuerdo con la documentación previamente referida y el resumen de foja 30422. A esta documentación está acompañada la impresión de pantalla del asiento del extorno del año 2013 en el que figura la descripción «BCJ.NEGOCIO HIPOTECARIO» y un cargo a la cuenta de gastos 46090000000142, siendo que dicho asiento no se puede establecer su vinculación con las provisiones efectuadas en el año 2007 según la descripción que muestra el precitado resumen de foja 30422.

En tal sentido, la documentación presentada no sustenta el origen, naturaleza y cálculo de las provisiones efectuadas en ejercicios anteriores y su correlación con el ingreso contabilizado que habría extornado tales provisiones, cuya deducción es observada en el ejercicio de autos, por lo que procede mantener el reparo y confirmar la apelada en este extremo.

- Com Tarjeta (deducción de S/352 820,00)

La recurrente señala que la deducción de S/352 820,00 está relacionada con el extorno de provisiones por comisiones de tarjeta de crédito (clientes dudoso y pérdida) realizadas en los ejercicios 2009, 2010, 2011 y 2012. Según el resumen de foja 30415, las provisiones fueron realizadas por concepto de «provisiones varias TC», «Provisiones INOF TC», «Ext Prov INOF tarj», entre otras, pero tal documento no está acompañado de otros que brinden sustento a las anotaciones contables que se mencionan.

Se observan también impresiones de pantalla de asientos contables que muestran cargos y abonos a la cuenta de gastos 43050900000101 en los años 2009 a 2012 (fojas 30416 a 30420). Asimismo, según el precitado resumen de foja 30415 y el cuadro que obra a foja 30414, referidos a los cargos y abonos a la cuenta de gastos indicada, se muestra un «efecto neto» de S/352 917,83. Sin embargo, de toda esta documentación no es posible establecer si están relacionados con el extorno materia de observación.

Según lo expuesto, la documentación presentada no sustenta el origen, naturaleza y cálculo de las provisiones efectuadas en ejercicios anteriores y su correlación con el ingreso contabilizado que habría extornado tales provisiones, cuya deducción es observada en el ejercicio de autos, por lo que procede mantener el reparo y confirmar la apelada en este extremo.

15



Tribunal Fiscal

N° 00088-1-2021

- DPV (deducción de S/13 638 510,00)

Según la recurrente, la deducción de S/13 638 510,00 corresponde al extorno de provisiones por diferencia de cambio DPV, que tuvieron su origen en provisiones efectuadas en los ejercicios 2010, 2011 y 2012 por S/4 209 354,00, S/3 740 333,00 y S/5 688 823,00, respectivamente, según la documentación previamente referida.

En las impresiones de pantalla que obran en autos (foja 30413) figuran tres asientos contables referidos al extorno mencionado a través del abono a la Cuenta 560900000107 por S/5 765 321,70, S/6 908 746,93 y S/964 441,11, con la descripción «CPF. EXT. PROVISIONES», correspondientes a marzo, abril y mayo de 2013. Sin embargo, de estos asientos contables no se puede establecer su vinculación con las provisiones referidas por la recurrente en los ejercicios anteriores.

También se tiene en autos impresiones de pantalla de asientos contables realizados en meses del año 2012 (fojas 30406 a 30412) y cuadros en los que se muestran cargos y abonos realizados a la Cuenta 43050900000101 en los años 2010 a 2012 (fojas 30404 y 30405). Al respecto, estos documentos no están acompañados de otros que permitan apreciar el origen, naturaleza y cálculo de las referidas provisiones y su correlación con el extorno cuya deducción fue observada.

En este punto cabe anotar que obran en autos copia de tres correos electrónicos de 9 de enero y 3 de abril de 2013 y 13 de diciembre de 2018, emitidos por el funcionario de la recurrente, así como el documento «Ayuda memoria diferencia en cambio asociada a Inversiones Disponibles para la Venta» (fojas 30399 a 30403 y 30512). En estos documentos se menciona que desde el año 2010 la recurrente tenía «inversiones disponibles para la venta» que le generaron una diferencia de cambio que fueron registradas en cuentas patrimoniales y que solo afectarían al resultado en el momento de la venta de la inversión y, asimismo, con la finalidad de minimizar el impacto en los resultados como consecuencia de dicha venta, desde el 2010 hasta el 2012 se registraron provisiones que luego fueron extornadas en el ejercicio 2013.

Al respecto, debe indicarse que no obra documentación que brinde sustento a lo que se da cuenta en los precitados documentos, por lo que no puede tenerse por sustentado el origen, naturaleza y cálculo de las provisiones efectuadas en ejercicios anteriores y la vinculación que tendrían con el extorno materia de observación en el ejercicio acotado.

Sobre lo alegado por la recurrente en cuanto a que la inconsistencia que observó la Administración en la provisión por diferencia de cambio DPV del ejercicio 2010 se basó en un cuadro que no fue elaborado por ella, cabe indicar que si bien en la resolución apelada la Administración mostró un cuadro en que el señaló que la referida provisión fue de S/7 709 353,74 y no de S/4 209 354,00 como indicó la recurrente, sobre la base de lo concluido en el Resultado del Requerimiento N° (fojas 34859 y 34860/vuelta), ello no resta validez a la conclusión establecida por la Administración en cuanto a que los documentos presentados por la recurrente en autos no sustentaron el origen, naturaleza y cálculo de la provisión efectuada en el aludido ejercicio y la vinculación que tendría con el extorno materia de observación en el ejercicio acotado (2013), lo cual es el motivo determinante del reparo.

En cuanto a que los medios probatorios presentados acreditan el cumplimiento de la Resolución SBS 7033-2012, cabe indicar que tanto los correos electrónicos como la ayuda memoria antes mencionados no hacen referencia a la aludida norma que cita la recurrente, siendo que, de ser así, ello debe permitir apreciar el origen, naturaleza y cálculo de las provisiones efectuadas en ejercicios anteriores y la vinculación que tendrían con el extorno materia de observación en el ejercicio acotado, lo que no está acreditado en la precitada documentación.

Respecto del cuestionamiento a lo referido por la Administración sobre la venta de participaciones de y cabe mencionar que si bien en la resolución apelada se

   16 



Tribunal Fiscal

N° 00088-1-2021

cita parcialmente la nota 4 de los estados financieros auditados de la recurrente para señalar que dicha venta se efectuó en el año 2012 (foja 34859), cuando la misma nota señala que en dicho año se efectuó solo una venta parcial y en el año 2013 se vendió la totalidad de las participaciones (foja 31522), se debe indicar igualmente que ello no resta validez a la conclusión establecida por la Administración en cuanto a que los documentos presentados en autos no sustentaron el origen, naturaleza y cálculo de las provisiones efectuadas en ejercicios anteriores y la vinculación que tendrían con el extorno materia de observación en el ejercicio acotado, lo que constituye el motivo determinante del reparo.

De acuerdo con lo expuesto, dado que la documentación presentada no sustenta el origen, naturaleza y cálculo de las provisiones efectuadas en ejercicios anteriores y su correlación con el ingreso contabilizado que habría extornado tales provisiones, cuya deducción es observada en el ejercicio de autos, corresponde mantener el reparo y confirmar la apelada en este extremo.

- Legal (deducción de S/2 347 449,00)

La recurrente señala que la deducción de S/2 347 449,00 corresponde al extorno de provisiones por legal que según la documentación previamente referida (foja 30436) tienen su origen en provisiones constituidas en el ejercicio 2011 por S/2 375 419,00, lo que se aprecia en el resumen de foja 30397, que muestra provisiones en la Cuenta 4305090000101 por S/1 886 668,34 y S/488 750,19 y su reclasificación con cargo a la Cuenta 4305090000103 por S/2 375 419,00.

Al respecto, obra en autos un correo electrónico de 3 de agosto de 2011, emitido por funcionario de la recurrente, con el asunto «Contingencias probables cartera procesal DAL» (foja 30490), en el que se indica que: «De acuerdo al informe semestral de contingencias de la División de Asuntos Legales al cierre de julio debemos registrar por este concepto un gasto por S/1.9MM, el incremento en la provisión se debe principalmente al ajuste en S/1.3 MM por el caso el cual se resume a continuación...». También se tienen dos cuadros denominados «2702090000104 Pr.Cont legales, laborales y tributarias» (fojas 30488 y 30489), que muestran una relación de provisiones, reclasificaciones y extornos desde el 31 de julio de 2010 al 30 de junio de 2011 y al 30 de noviembre de 2011, determinando un defecto en provisiones a efectuar en el año 2011.

Según los citados documentos, el monto de las provisiones es fluctuante y existen reclasificaciones y extornos en el mismo año; sin embargo, la recurrente no ha proporcionado el análisis y seguimiento de las provisiones efectuadas y sus variaciones hasta el año 2013 en que habría efectuado el extorno, siendo que sobre el extorno obra en autos tan solo las impresiones de pantalla de los asientos contables en los que figuran como descripción «CPF.EXTORNO PROV», de los cuales no se puede establecer la correlación con los conceptos e importes que la recurrente sostiene que provisionó en el ejercicio 2011.

Según lo expuesto, la documentación presentada no sustenta el origen, naturaleza y cálculo de las provisiones efectuadas en ejercicios anteriores y su correlación con el ingreso contabilizado que habría extornado tales provisiones, cuya deducción es observada en el ejercicio de autos, por lo que procede mantener el reparo y confirmar la apelada en este extremo.

- Deducciones por S/381 160,00, S/25 000,00, S/2 788,00, S/252 735,00, S/56 738,00, S/191 689,00 y S/127 420,00

Según la recurrente (foja 30436), las precitadas deducciones estarían referidas al extorno de provisiones por conceptos de «Reclasificación Transitoria - Basilea», «Liquidación personal Dinegsa», «Notas de crédito de Facturas de Años anteriores que se registraron como ingreso», «Otras provisiones», «Anulación de precuota del leasing 16804709-Cliente «Exceso de Reserva Técnica de Jubilados provisionada en años anteriores» y «Xbyte», provisiones que habrían sido efectuadas y adicionadas en los ejercicios 2007 y 2009 a 2012.

17



Tribunal Fiscal

N° 00088-1-2021

Al respecto, no consta en autos documentación proporcionada por la recurrente que identifique el origen de las provisiones que se habrían efectuado ni su naturaleza y cálculo, tampoco su correlación con los ingresos contabilizados en el ejercicio acotado con los que se habrían efectuado los extornos cuya deducción fue observada por la Administración. En ese sentido, corresponde mantener el reparo y confirmar la apelada en este extremo.

Que en cuanto a que no es necesario que se demuestre el origen y/o naturaleza de las provisiones constituidas y adicionadas en ejercicios anteriores, sino que basta acreditar la correlación de estas con los extornos efectuados en ejercicios posteriores a fin de que proceda la deducción de estos últimos, cabe indicar que la acreditación del origen y naturaleza de las aludidas provisiones es necesaria para establecer que tanto estas como los extornos que se pretender deducir se tratan de los mismos conceptos, lo cual guarda consistencia con el criterio jurisprudencial de este Tribunal reseñado en considerandos anteriores, por lo que no resulta amparable lo argumentado por la recurrente en este extremo.

Que con relación a que los medios probatorios presentados acreditan el correlato entre los importes provisionados y adicionados en ejercicios anteriores y el extorno realizado en el ejercicio 2013, debe desestimarse dicho argumento, de conformidad con el análisis desarrollado precedentemente.

Que sobre lo alegado por la recurrente en el sentido que el ingreso registrado para extornar las provisiones constituidas y adicionadas en ejercicios anteriores no califica como renta gravada según las teorías de renta que recoge la legislación de la materia, cabe indicar que si bien esta instancia comparte dicho alegato en el sentido que si en un determinado ejercicio una provisión contable no resulta deducible para determinar la renta neta imponible, por aplicación de las normas del Impuesto a la Renta, tampoco debería resultar gravado el ingreso contable que origine su extorno en un ejercicio posterior, de acuerdo con la jurisprudencia de este Tribunal, dicha situación debe encontrarse debidamente acreditada con la documentación que demuestre los conceptos que conforman la provisión contable que es materia de reversión, a fin de verificar su correlación con el extorno cuya deducción se pretende por tratarse de los mismos conceptos, lo cual no ha sido acreditado en autos.

2. Amortización tributaria de intangibles comprados en el 2013 no deducible, por los cuales no acreditó la puesta en funcionamiento de los intangibles en el ejercicio fiscalizado por S/12 283 440,00

Que la recurrente sostiene que proporcionó oportunamente diversos medios probatorios que permiten acreditar la culminación y puesta en funcionamiento de los 13 intangibles (softwares) observados en el ejercicio 2013, por lo que corresponde que se acepte la deducción del gasto reparado en dicho ejercicio. Al respecto, destaca que, en particular, las actas de conformidad de servicios, actas de transferencia y correos electrónicos son suficientes para desvirtuar el reparo de la Administración.

Que indica que procede que se desconozca la adición que efectuó en el ejercicio 2013 de la amortización del software «Ampliación Proyecto Star» de S/640 722,82, debido a que dicho intangible fue reparado en su totalidad en el ejercicio 2010, siendo que de no suceder ello se gravaría dos veces un mismo concepto.

Que agrega que también debe desconocerse la adición que efectuó en el ejercicio 2013 por S/880 045,57, que corresponde a la amortización contable de los intangibles observados, dado que el presente reparo ha desconocido la deducción total del costo de dichos intangibles, siendo que de no suceder ello se estaría gravando dos veces un mismo concepto.

Que en su escrito ampliatorio de apelación refiere que es arbitrario que se le exija la presentación de determinados documentos, como «reportes de pruebas operacionales» e «informe de pase a producción», que según el criterio de la Administración serían necesarios para acreditar la culminación y/o



Tribunal Fiscal

N° 00088-1-2021

puesta en funcionamiento de los intangibles observados, dado que los contribuyentes tienen el derecho de probar los hechos alegados con los medios probatorios que consideren pertinentes, siendo que el ordenamiento jurídico peruano ha adoptado el sistema de libre valoración de la prueba.

Que destaca que el «Software Proy. 419 Alineamiento Tec A SNS G-140» (Código SS1621) fue utilizado efectivamente en el ejercicio 2013, al contrario de lo sostenido por la Administración, dado que el funcionamiento de dicho intangible resultaba indispensable para dar cumplimiento a los requisitos exigidos por la SBS en la Circular N° G-140-2009, que estableció criterios mínimos para una adecuada gestión de seguridad de la información.

Que anota que es incorrecta la afirmación en el sentido que los montos facturados por sus proveedores no coinciden con los importes correspondientes al valor de los intangibles, dado que en la fiscalización explicó que contabilizó el costo del intangible considerando el valor de venta de las facturas emitidas y la parte del Impuesto General a las Ventas que no fue recuperable por efecto de aplicación de la prorrata del crédito fiscal, el cual debe formar parte del costo del bien, todo lo cual está sustentado en la documentación presentada.

Que indica que no son procedentes las observaciones a las actas de conformidad de servicios, dado que dichos documentos brindan soporte a las actas de transferencia, por lo que ambos deben ser valorados conjuntamente, debiendo tenerse en cuenta que es ella (la recurrente) la que determina cuándo están listos los intangibles para su funcionamiento, lo que es acreditado con las aludidas actas de transferencia.

Que alega que es incorrecto el cuestionamiento a la culminación o puesta en funcionamiento en el ejercicio 2013 del «Software Proy. 438 Halcón Fase 2» sobre la base de la Factura N° y el documento «estimación software lab services», emitidos por dado que dichos documentos están referidos a un servicio de soporte y configuración, el cual se realiza usualmente con posterioridad a la entrada en operación o funcionamiento del intangible, siendo estos gastos del año 2014 que no forman parte del costo del aludido intangible.

Que en su escrito de alegatos argumenta que una correcta interpretación de las normas tributarias permite concluir que en el caso de los activos intangibles la «afectación a la generación de rentas gravadas de tercera categoría» no significa ni supone su efectiva utilización en la generación de tales rentas, sino que implica que los intangibles se hayan adquirido en el marco de la actividad empresarial para ser potencialmente utilizados con motivo de dicha actividad, cumpliéndose así con el principio de causalidad. Ello es así debido a la naturaleza inmaterial del activo intangible, de modo que su desvalorización (amortización) se produce independientemente de su utilización, y por cuanto los activos fijos y los activos intangibles tienen diferente naturaleza, de ahí que la Ley del Impuesto a la Renta y su reglamento han previsto un tratamiento diferenciado, que pone en evidencia que la condición de «afectación a la generación de rentas gravadas» que deben cumplir los activos intangibles para la deducción de su amortización no puede ser entendida como una exigencia de acreditación de la efectiva utilización.

Que la Administración señala que de acuerdo con la doctrina y la opinión institucional del Informe N° es posible entender el término «afectación» como «utilización», de manera que la amortización de los activos intangibles de duración limitada solo procederá a partir del momento en que sean utilizados para la generación de renta gravada de tercera categoría, aspecto que fue materia del reparo formulado en la etapa de fiscalización.

Que indica que la documentación presentada por la recurrente para cada uno de los 13 activos intangibles que fueron observados no acreditó su culminación y puesta en funcionamiento que permitiera concluir que fueron utilizados en la generación de las rentas gravadas del ejercicio 2013 a efecto de admitir la deducción del valor de dichos intangibles en el anotado ejercicio.

19



Tribunal Fiscal

N° 00088-1-2021

Que menciona que las impresiones de diversas presentaciones de los intangibles muestran en qué consistieron pero no están referidos a su ejecución; las facturas de los proveedores no coinciden con los montos del valor de los intangibles y tampoco demuestran la oportunidad en que concluyeron o su puesta en funcionamiento; y los correos electrónicos que hacen referencia a cotizaciones, proformas, reportes de asientos contables y modalidad de pago, así como las solicitudes internas de servicios, órdenes de compra, solicitudes de cambio, entre otros, son todos documentos que evidencian la necesidad y requerimientos de contratación de servicios y cotizaciones, pero no demuestran la oportunidad de la conclusión de los intangibles ni su puesta en funcionamiento.

Que añade que las actas de conformidad de servicios están referidas a la prestación de servicios de determinadas órdenes de compra, lo que no evidencia la conclusión de los proyectos y menos aún la puesta en funcionamiento de los intangibles. Asimismo, las actas de transferencia son documentos internos de la recurrente de los cuales no se puede establecer con certeza la puesta en funcionamiento de los intangibles, dado que no están acompañados de otra documentación que permita validar su contenido, tales como, por ejemplo, reportes de pruebas operacionales o informes de pase a producción.

Que anota que la adición de la amortización contable por S/880 045,57 que efectuó la recurrente en su declaración jurada tuvo como propósito eliminar sus efectos en los resultados del ejercicio 2013, dado que tributariamente dedujo el costo de los intangibles en su integridad, mientras que el reparo formulado en autos tuvo por propósito eliminar el efecto tributario de dicha deducción, por lo que ambos conceptos son distintos y no suponen una duplicidad en la acotación, de manera que no procede admitir la eliminación de la anotada adición que solicitó la recurrente.

Que agrega que la recurrente no sustentó documentariamente la procedencia de la deducción de la amortización contable de S/640 722,82 que ella misma consideró como una adición en la declaración jurada del ejercicio 2013 con relación al software «Ampliación Proyecto Star», no existiendo un doble gravamen con el reparo efectuado en autos, como argumenta la recurrente, dado que dicho reparo consistió en el desconocimiento de una deducción respecto de la cual no se acreditó el cumplimiento de lo establecido en la norma, mientras que la precitada adición fue realizada para eliminar los efectos de la amortización contable en los resultados del ejercicio 2013.

Análisis

Que en el Punto 2 del Anexo N° 5 de la Resolución de Determinación N° (fojas 34439/vuelta a 34449), la Administración reparó la deducción de S/12 283 440,00 en la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2013, correspondiente al costo de 13 activos intangibles de duración limitada (softwares), por no encontrarse acreditada la culminación y/o puesta en funcionamiento de dichos intangibles en el ejercicio 2013 y, por ende, su afectación a la generación de rentas gravadas de la tercera categoría.

Que de acuerdo con el inciso g) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta, no son deducibles para la determinación de la renta imponible de tercera categoría, la amortización de llaves, marcas, patentes, procedimientos de fabricación, juanillos y otros activos intangibles similares. Sin embargo, el precio pagado por activos intangibles de duración limitada, a opción del contribuyente, podrá ser considerado como gasto y aplicado a los resultados del negocio en un solo ejercicio o amortizarse proporcionalmente en el plazo de 10 años.

Que según los numerales 2 y 4 del inciso a) del artículo 25 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta aprobado por Decreto Supremo N° 122-94-EF, se consideran activos intangibles de duración limitada a aquéllos cuya vida útil está limitada por ley o por su propia naturaleza, tales como las patentes, los modelos de utilidad, los derechos de autor, los derechos de llave, los diseños o modelos, planos, procesos o fórmulas secretas, y los programas de instrucciones para computadoras (software) (numeral 2) y que el tratamiento al que alude el inciso g) del citado artículo 44 solo procederá cuando los

 20 



Tribunal Fiscal

N° 00088-1-2021

intangibles se encuentren afectados a la generación de rentas gravadas de tercera categoría (numeral 4).

Que en la Resolución N° 03430-5-2006 este Tribunal ha señalado que, a diferencia de los bienes del activo fijo tangibles, sobre los que la legislación del Impuesto a la Renta prevé su depreciación como una forma de recuperar la pérdida del valor del bien, en el caso de bienes intangibles (aquellos de naturaleza inmaterial), el tratamiento es distinto, pues en principio no se permite su deducción. No obstante, la ley establece excepciones para determinados intangibles, que pueden ser deducidos a opción del contribuyente como gasto o amortizados, siempre que sean de duración limitada por ley o por su naturaleza.

Que sobre la depreciación y amortización de bienes, según Roque García Mullín, el concepto de renta neta supone la depuración, no solamente de las sumas necesarias para obtener la renta, sino también de las que posibilitan el mantenimiento y conservación de la propia fuente y, desde este punto de vista, es evidente que los bienes corporales afectados a la empresa experimentan una pérdida de valor originada por el desgaste que en ellos produce esa afectación. En tal sentido, agrega que a efectos de la determinación de la renta neta, resulta necesario contemplar ese hecho mediante la deducción de una proporción de la renta bruta, de modo que permita la recuperación del capital fuente y, mediante su puesta en reserva, el reemplazo de los bienes cuando ya no resultan utilizables. El citado autor anota que en el caso de los activos intangibles, cuando se trata de derechos de depuración limitada (y no en otro caso), es claro que el valor que ellos representan va experimentando una disminución en virtud del transcurso del tiempo, mientras que, cuando se trata de derechos adquiridos, la deducción del costo que posibilita la recuperación del capital en ellos invertido opera a través de un número determinado de ejercicios, que corresponde a la duración de aquellos intangibles⁷.

Que el mencionado autor comenta que mientras en algunos países latinoamericanos las expresiones «depreciación» y «amortización» se utilizan casi como sinónimos, en otros se distinguen nitidamente, reservándose el primer vocablo para las deducciones que se refieren a bienes corporales del activo inmovilizado, buscando contemplar las pérdidas de valor que ellos experimentan. En tal caso, la voz «amortización» se reserva para las deducciones que se refieren a activos intangibles y por extensión al tratamiento diferido de ciertos gastos, como los de constitución de sociedad, propaganda, entre otros. Precisa que en buena medida gran parte de los problemas son comunes a ambos casos y especialmente el referido al costo a considerar y sistemas a utilizar⁸.

Que en esa línea, en la Resolución N° 21510-4-2012 se ha señalado que la amortización es la aplicación de la pérdida o disminución del valor del activo intangible a los resultados de un período determinado. Asimismo, se indica que la teoría contable reconoce la amortización de los bienes de vida útil limitada, debido a que es previsible que por su naturaleza se agoten con el tiempo, por lo que para reconocer el derecho a amortizar el intangible, se debe determinar si el mismo sufre un desgaste o agotamiento y que los desembolsos efectuados para la adquisición del activo intangible pueden ser recuperados a través de su amortización.

Que este Tribunal mediante la Resolución N° 12603-8-2011 ha destacado que la Ley del Impuesto a la Renta reconoce que el agotamiento por desgaste que sufran los bienes materia ya sea de depreciación o amortización debe computarse a partir del mes en que estos sean afectados a la generación de renta gravada. Así, el numeral 4 del artículo 25 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta dispone que «El tratamiento (...) sólo procederá cuando los intangibles se encuentren afectados a la generación de rentas gravadas de la tercera categoría». Similar disposición se contempla para el caso de bienes tangibles en el inciso c) del artículo 22 del referido reglamento: «Las depreciaciones (...) se computarán a partir del mes en que los bienes sean utilizados en la generación de rentas gravadas».

⁷ Sobre el particular, véase: GARCIA MULLÍN, Juan Roque (1978). *Impuesto sobre la Renta: Teoría y Técnica del Impuesto*. Buenos Aires: Centro Interamericano de Estudios Tributarios. Página 126.

⁸ *Ibidem*. Página 127.

21



Tribunal Fiscal

N° 00088-1-2021

Que en ese sentido, teniendo en cuenta lo interpretado por este Tribunal en cuanto a la similitud de las disposiciones contenidas en el numeral 4 del artículo 25 y el inciso c) del artículo 22 del Reglamento del Ley del Impuesto a la Renta sobre la depreciación de bienes y la amortización de intangibles, este mismo colegiado ha concluido en la Resolución N° 05120-4-2020 que cuando el anotado numeral 4 del artículo 25 dispone que la aplicación de lo dispuesto en el inciso g) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta solo procederá cuando los intangibles se encuentren afectados a la generación de rentas gravadas de la tercera categoría, tal norma está haciendo referencia a que tales intangibles de duración limitada sean utilizados en la generación de rentas gravadas.

Que en este orden de ideas, no cabe amparar los argumentos de la recurrente tendientes a sustentar que no es necesario acreditar la utilización de los activos intangibles de duración limitada en la generación de rentas gravadas a fin de reconocer el gasto o amortización de dichos bienes en la determinación del Impuesto a la Renta de la tercera categoría, debiendo proseguirse con el análisis del reparo.

Que de acuerdo con el valor impugnado (foja 34448/vuelta), la deducción reparada corresponde a los siguientes activos intangibles (softwares):

Código	Descripción	Reparo S/
SS1615	Software Proyecto 408 PROXIM Móvil - Fase II - Fase 1	1,951,596.93
SS1620	Software Proyecto 408 PROXIM Móvil - Fase II - Fase 2	836,084.67
SS1624	Software Proyecto 438 Halcón Fase 2	1,487,805.46
SS1632	Software Proyecto 458 SW Riesgo Operacional - Kranos Parte 1	1,143,179.77
SS1650	Proyecto 565 PROXIM 3ra Etapa - Parte 2	1,027,119.22
SS1627	Proyecto 565 PROXIM 3ra Etapa - Parte 1	644,652.92
SS1621	Software Proyecto 419 Alineamiento Tec. a SBS G-140	890,417.32
SS1558	Software Proyecto 63 Star Control Proc Mig 1	880,076.07
SS1560	Software Proyecto 182 SCAD Financia y Cobranza Docum	822,072.05
SS1565	Software Proyecto 413 Apl. Modelo Gestión Comercial	696,899.62
SS1581	Software Proyecto 424 Optimus R. Assurance 2012	693,978.41
SS1548	Software Proyecto 384 Siebel, Arbol Prod - P.Única Fase 1	680,603.05
SS1625	Software Proyecto 481 Tarjeta Chip Fase 1	528,954.50
Total		12,283,439.99

Que mediante el punto 1 y Anexo N° 1 al Requerimiento N° (fojas 32884 a 32886), la Administración solicitó a la recurrente que sustentara por escrito, con la base legal respectiva y la documentación que considera pertinente, los conceptos detallados precedentemente que fueron deducidos a fin de determinar la renta neta de tercera categoría del ejercicio 2013.

Que dicha solicitud fue reiterada mediante Requerimiento N° (fojas 32038 a 32045), emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario, que comunicó los resultados de la fiscalización.

Que revisados los resultados de los precitados requerimientos se constata que la Administración emitió su pronunciamiento sobre la documentación presentada por la recurrente en atención a lo que le fue solicitado (fojas 32012/vuelta a 32024 y 32859/vuelta a 32874/vuelta).

Que luego del vencimiento del plazo otorgado con el requerimiento emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario, la recurrente presentó los escritos signados con los Expedientes N°

y de 2, 10 y 14 de enero de 2019, respectivamente, a los que acompañó documentación adicional relacionada con el reparo materia de examen, siendo que en virtud de la norma antes citada la Administración no meritó dicha documentación.

Que de acuerdo con el análisis precedente de la presente resolución sobre las nulidades alegadas por la recurrente, se encuentra arreglado a ley que la precitada documentación no haya sido meritada en la

 22



Tribunal Fiscal

N° 00088-1-2021

fiscalización y, asimismo, tampoco en la instancia de reclamación, en este último caso a tenor de lo dispuesto por el artículo 141 del Código Tributario. Del mismo modo, al amparo de la misma norma, no cabe la admisión y valoración de tal documentación en esta instancia de apelación.

Que de otro lado, cabe mencionar que en la instancia de reclamación la recurrente presentó documentación adicional a su recurso interpuesto el 11 de febrero de 2019 y el escrito ampliatorio presentado el 22 de marzo de 2019 (fojas 33859 a 33980 y 34491 a 34707), siendo que en la resolución apelada se dejó constancia que dicha documentación calificaba como medios probatorios extemporáneos sobre los cuales no se acreditaron los supuestos de excepción previstos en el precitado artículo 141 para su admisión y valoración (foja 34862 y vuelta).

Que según el artículo 141 del Código Tributario, modificado por Decreto Legislativo N° 1421, no se admite como medio probatorio bajo responsabilidad, el que habiendo sido requerido por la Administración durante el proceso de verificación o fiscalización no ha sido presentado y/o exhibido, salvo que el deudor tributario pruebe que la omisión no se generó por su causa o acredite la cancelación del monto reclamado vinculado a las pruebas presentadas actualizado a la fecha de pago, o presente carta fianza bancaria o financiera u otra garantía por dicho monto que la Administración establezca por resolución de superintendencia, actualizada hasta por 9 meses posteriores de la fecha de la interposición de la reclamación. Lo señalado no es aplicable si no se ha determinado importe a pagar en el acto administrativo impugnado, supuesto en el cual, no corresponde exigir ni la cancelación del monto reclamado vinculado con las pruebas presentadas ni la presentación de carta fianza, ni que el deudor tributario pruebe que la omisión no se generó por su causa.

Que durante la fiscalización la recurrente fue requerida en forma expresa por la Administración para que presentara toda la documentación que considerara pertinente a fin de sustentar las observaciones a la deducción relacionada con los activos intangibles. En ese sentido, dado que el valor impugnado contiene deuda a pagar, a fin de que los medios probatorios presentados en la reclamación fueran admitidos y valorados, la recurrente debía acreditar el pago a afianzamiento de la deuda tributaria vinculada con dichos medios probatorios o que la omisión a su presentación en la fiscalización no se generó por su causa, lo cual no ha sido sustentado en autos, por lo que se encuentra arreglado a ley que la Administración no haya admitido ni valorado los medios probatorios extemporáneos, lo que por las mismas razones tampoco procede en esta instancia de apelación.

Que estando a lo precisado con relación a los medios probatorios presentados por la recurrente y los que atañe analizar en esta instancia, seguidamente corresponde establecer, según los motivos del reparo formulado, si se encuentra acreditada la culminación y/o puesta en funcionamiento de los activos intangibles observados en el ejercicio 2013 y, por ende, si se evidencia su utilización en la generación de rentas gravadas de la tercera categoría del indicado ejercicio, de acuerdo con el numeral 4 del artículo 25 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta.

- Intangibles «Software Proyecto 408 PROXIM Móvil - Fase II - Fase 1» (Código SS1615) y «Software Proyecto 408 PROXIM Móvil - Fase II - Fase 2» (Código SS1620)

La documentación que corresponde merituar con relación a los precitados intangibles obra en autos de fojas 1621 a 1699, 2722 a 2763, 4306 a 4308 y 18893 a 19241.

La recurrente refiere que el «Proyecto PROXIM Móvil - Fase II» tuvo por objeto cambiar la plataforma tecnológica para la Banca por Internet y comprendió 3 fases, siendo que la Fase 2 estuvo referida al desarrollo de nuevas funcionalidades, para lo cual contrató a los proveedores

y

Revisada la precitada documentación, se aprecia la impresión de una presentación con el título «Negocios y Productos Globales: Proxim y Proxim Móvil Banca por Internet para Empresas» de marzo

23



Tribunal Fiscal

N° 00088-1-2021

de 2012, que de manera general describe 2 proyectos: «PROXIM» y «PROXIM Móvil». Se indica que el primer proyecto fue iniciado en el año 2010 y estuvo referido al cambio de la plataforma tecnológica para la Banca por Internet para empresas e incluiría 3 fases: Fase 1 - Arquitectura base y primer grupo funcional, Fase 2 - Desarrollo de nuevas funcionalidades y Fase 3 - Migración de funcionalidades actuales. El segundo proyecto coincide con la descripción del intangible materia de observación, sobre el que se señala que «el proyecto PROXIM Móvil implica la construcción de un nuevo canal de atención que Interbank otorgaría a todos los usuarios de banca por internet para empresas, para que puedan realizar las aprobaciones de las transacciones monetarias de su empresa en cualquier momento y lugar, a través de un dispositivo móvil», el cual se realizaría en la segunda fase. Al respecto, se tiene que el indicado documento solo da cuenta de lo que consistirían los proyectos en cuestión, pero no se refieren a su ejecución.

También se tienen las facturas emitidas por los proveedores y que estarían referidas a los servicios que fueron prestados a la recurrente con relación al intangible observado; sin embargo, tales documentos no demuestran la oportunidad de conclusión ni la puesta en funcionamiento del intangible.

Obran en autos correos electrónicos del año 2012, relacionados con la facturación de los precitados proveedores, que hacen referencia a cotizaciones o proformas, reportes de asientos contables y modalidad de pago, fotocopias de solicitudes internas de servicios (imagen pantalla Oracle Iprocurement) y de órdenes de compra standard (imagen pantalla Oracle Iprocurement), que hacen referencia al servicio de desarrollo de software relacionado al Proyecto 408, así como el documento «Solicitud de Cambio» de 29 de agosto de 2012, emitido por la recurrente, que describe los cambios requeridos en los Módulos de la Web Empresas (Plataformas PROXIM y PHOENIX) y reportes de proyecto que detallan los proveedores y las facturas. Sobre el particular, corresponde indicar que los documentos mencionados evidencian la necesidad y requerimientos de contratación de servicios y cotizaciones, lo que no demuestra cuándo fue concluido el intangible y tampoco la fecha de su puesta en funcionamiento.

Se tiene también propuestas de servicios de referidas al proyecto "Proxim 2.1 - Autorizaciones Pendientes", Adenda 1 Módulo de Lending - descuento electrónico de 19 de enero de 2012, Lending - Fase 3 Descuento y Cobranza de 7 de junio de 2012 y propuesta de outsourcing desarrollo de software de 8 de mayo de 2012, relacionados al proyecto Internet Banking Empresarial. También se tiene la propuesta de servicios de para mejoras en Proxim Fase II, así como la propuesta de servicios de de marzo de 2013 relacionada a actividades de desarrollo. Cabe señalar que estos documentos detallan las condiciones del servicio que prestarían los proveedores, pero no acreditan la oportunidad del término de la ejecución o la puesta en funcionamiento del intangible.

El documento denominado «Acta de Reunión - Comité Ejecutivo Mensual Agosto 2012» de 29 de agosto de 2012 da cuenta de las acciones pendientes a la indicada fecha, pero no acredita la culminación del proyecto.

De otro lado, se tiene los documentos denominados «Acta de Conformidad de Servicios», emitidos a nombre de la empresa y que dan conformidad del servicio referente a las Ordenes de Compra N° 36606, 39114, 44415, 62796, 67274 y 98426. Al respecto, cabe indicar que estos documentos solamente dan cuenta de la prestación de los servicios de los proveedores respecto de determinadas órdenes de compra, no apreciándose de su contenido referencia alguna con relación a la culminación del intangible o su puesta en funcionamiento para el aprovechamiento de la recurrente en el ejercicio 2013.

Por otra parte, se tiene el Acta de Transferencia del proyecto PROXIM Móvil - Fase II de 30 de agosto de 2013, que según la recurrente acreditaría su puesta en funcionamiento, siendo que al respecto cabe

 24



Tribunal Fiscal

N° 00088-1-2021

indicar que el referido medio probatorio es un documento interno emitido por la propia recurrente de cuya revisión no se puede apreciar la oportunidad de la puesta en funcionamiento del proyecto y además no está acompañado de otra documentación que brinde soporte a su contenido, de lo que se concluye que tal documento no causa convicción para acreditar la utilización del intangible en el ejercicio 2013.

De acuerdo con lo expuesto, se establece que la documentación analizada no acredita la utilización de los intangibles observados en la generación de rentas gravadas del ejercicio 2013, por lo que procede mantener el reparo al gasto deducido.

- Intangible «Software Proyecto 438 Halcón Fase 2» (Código SS1624)

La documentación que corresponde merituar con relación al intangible mencionado obra en autos de fojas 1296 a 1382, 4238 a 4266 y 19242 a 19385.

La recurrente señala que el software asociado al Proyecto 438 Halcón Fase 2 tuvo como objeto implementar y desarrollar servicios web que dependieran de desarrollos en Siebel y servicios web que no dependan de desarrollos en Siebel. Al tal efecto, refiere que contrató los servicios de

Revisada la precitada documentación se aprecian las Facturas N° y de y las Facturas N° y de que estarían referidas a los servicios que fueron prestados a la recurrente con relación al intangible observado; sin embargo, tales documentos no demuestran la oportunidad de conclusión ni la puesta en funcionamiento del intangible.

Del mismo modo, los asientos contables, reporte de modalidad de pago, solicitudes internas de servicios, órdenes de compra standard, presupuesto de tarea, Reporte del Servicio N° 1 y 2 del Proyecto Halcón emitidos por que contienen el monto a facturar, son documentos que están referidos a aspectos relativos a la contabilización, requerimientos de contratación de los servicios y pago, los cuales no demuestran la oportunidad de la conclusión del proyecto y tampoco la puesta en funcionamiento del intangible.

También se tiene en autos los documentos Plan de Asignación de Capacidad N° 10 de Listado de Servicios Web a utilizar por Halcón Versión 1.0, Propuesta de solución de para el proyecto Desarrollo del Portal IBK (Implementación del nuevo portal 2.0 Interbank), solicitud de cambio de proyecto N° 02 y 03 referidos al proyecto Halcón de presupuesto del proyecto, acta de constitución de proyecto Halcón Peregrino (que se encuentra dentro del proyecto Halcón y establece las condiciones requeridas para el proyecto y se autoriza su inicio), acta de reunión de 26 de octubre de 2012 y correos electrónicos con propuestas económicas y remisión de solicitud de cambio. De la revisión a estos documentos se observa que detallan las condiciones de los servicios a prestar por los proveedores, los presupuestos y coordinaciones, pero no permiten apreciar el momento en el cual ocurrió el término de la ejecución del proyecto y tampoco su puesta en funcionamiento para el aprovechamiento de la recurrente.

De otro lado, se tiene el Acta de Transferencia referido al proyecto N° 438 - Proyecto Halcón - 2012 de 30 de setiembre de 2013, que según la recurrente acreditaría su puesta en funcionamiento, siendo que al respecto cabe indicar que el referido medio probatorio es un documento interno emitido por la propia recurrente de cuya revisión no se puede apreciar la oportunidad de la puesta en funcionamiento del proyecto y además no está acompañado de otra documentación que brinde soporte a su contenido, de lo que se concluye que tal documento no causa convicción para acreditar la utilización del intangible en el ejercicio 2013.

M J 25



Tribunal Fiscal

N° 00088-1-2021

De acuerdo con lo expuesto, se establece que la documentación analizada no acredita la utilización del intangible observado en la generación de rentas gravadas del ejercicio 2013, por lo que procede mantener el reparo al gasto deducido.

Sobre el cuestionamiento de la recurrente referido a que es incorrecto que la Administración concluya sobre la base de la Factura N° de 19 de marzo de 2014 y el documento «estimación software lab services», ambos emitidos por que el intangible analizado aún se encontraba en curso en el ejercicio 2014 —lo cual se corrobora de la apelada (foja 34856/vuelta)—, toda vez que dichos documentos están referidos a un servicio de soporte y configuración que se realiza con posterioridad a la entrada en operación o funcionamiento del intangible, corresponde señalar que, aun cuando se estimara cierta la afirmación de la recurrente sobre tales documentos, ello no desvirtúa la observación de la Administración y que corrobora esta instancia en el sentido que no está acreditado documentariamente que el intangible analizado hubiera sido culminado en su ejecución y puesto en funcionamiento en el ejercicio materia de acotación (2013).

- Intangible «Software Proyecto 458 SW Riesgo Operacional - Kranos Parte 1» (Código SS1632)

La documentación que corresponde merituar con relación al intangible mencionado obra en autos de fojas 2237 a 2321, 4147 a 4178 y 20087 a 20244.

La recurrente señala que el software en cuestión tuvo como objetivo brindar solución de gestión de riesgos operativos que contengan distintas áreas de cobertura (como library management, risk assessment, entre otros) y que, para tal efecto, contrató los servicios de

Revisada la precitada documentación se aprecian facturas, reportes de asientos contables y modalidad de pago, solicitudes internas de servicios, órdenes de compra standard, «Reporte de Horas Usadas en el Servicio N° 1 : Proyecto Open Pages» (que menciona horas del 26 de noviembre al 28 de diciembre de 2012), debiendo indicarse que todos ellos están relacionados con la facturación, contabilización, requerimientos de contratación de los servicios y pago, aspectos que no demuestran la oportunidad de conclusión del proyecto y tampoco la puesta en funcionamiento del intangible.

También se tiene propuestas de servicios denominadas «Servicios para Implementación de Open Pages para Riesgo Operativo» de de setiembre de 2012 y propuesta de software IBM Open Pages, así como presentaciones denominadas «Riesgo Operativo - Actualización del Software de RO» de julio 2012, que describe la necesidad y beneficios de la actualización de la herramienta de gestión de riesgo operacional, y «Proyecto Krános SW Riesgo Operativo - Desarrollo de Soluciones Subgerencia de Riesgos» de noviembre 2012, que describe el objetivo, alcance, costos, beneficios del proyecto, cronograma, entre otros. De la revisión a esta documentación se aprecia que contienen información del proyecto y del servicio a prestar, pero no sustentan la oportunidad de término de la ejecución del proyecto y tampoco su puesta en funcionamiento para el aprovechamiento de la recurrente en el ejercicio 2013.

Obra en autos una hoja de impresión de pantalla «MiOpenPages», que si bien tiene relación con el desarrollo del proyecto, no contiene referencia alguna sobre la oportunidad de culminación del proyecto ni del inicio de la utilización del software por parte de la recurrente.

De otro lado, se tiene el documento «Acta de Constitución», que describe el objetivo, alcance del proyecto, su influencia, presupuesto, comité del proyecto y el tiempo asignado para su desarrollo, pero no contiene referencias a la fecha de culminación del proyecto ni sobre el inicio del uso del software por parte de la recurrente.

También se tiene el Acta de Transferencia del Proyecto N° 458 - SW Riesgo Operacional - Kranos de 30 de octubre de 2013, que según la recurrente acreditaría su puesta en funcionamiento, siendo que al





Tribunal Fiscal

N° 00088-1-2021

respecto cabe indicar que dicho medio probatorio es un documento interno emitido por la propia recurrente de cuya revisión no se puede apreciar la oportunidad de la puesta en funcionamiento del proyecto y además no está acompañado de otra documentación que brinde soporte a su contenido, de lo que se concluye que tal documento no causa convicción para acreditar la utilización del intangible en el ejercicio 2013.

De acuerdo con lo expuesto, se establece que la documentación analizada no acredita la utilización del intangible observado en la generación de rentas gravadas del ejercicio 2013, por lo que procede mantener el reparo al gasto deducido.

- Intangibles «Proyecto 565 PROXIM 3ra Etapa - Parte 1» (Código SS1627) y «Proyecto 565 PROXIM 3ra Etapa - Parte 2» (Código SS1650)

La documentación que corresponde merituar con relación a los precitados intangibles obra en autos de fojas 2970 a 3009, 4131 a 4146, 4203 a 4230 y 19936 a 20086.

La recurrente sostiene que los softwares en cuestión, como parte de un mismo proyecto, tuvieron como objetivo permitir el desarrollo del módulo de transferencias, cambios a nivel del módulo de transferencias BCR y cambios a nivel del módulo Lending. A tal efecto, refiere que contrató los servicios de _____ y _____

Revisada la citada documentación se aprecian facturas, reportes de asientos contables y modalidad de pago, solicitudes internas de servicios, órdenes de compra standard, cartas de _____ por la cotización de los cambios en el alcance del proyecto Proxim 2.1 y por el servicio de desarrollo de componentes, así como la «Propuesta Económica» del proyecto Proxim de Tata Consultancy Service de setiembre de 2013. Al respecto, los citados documentos están relacionados con la facturación, contabilización, requerimientos de contratación de servicios y pago, lo que no acredita la oportunidad de la conclusión del proyecto y tampoco la puesta en funcionamiento del intangible.

También se tiene el documento «Propuesta de Proyecto: Proxim Módulo Transferencias - Cambios Consolidados» de 12 de febrero de 2013 del proveedor _____ que describe en qué consistiría el proyecto, los entregables, así como se menciona que el proveedor no realizaría tareas de despliegue de proyecto, siendo que dicha información no está relacionada con la ejecución del proyecto y tampoco sustenta la oportunidad de culminación del software y su puesta en funcionamiento en el ejercicio 2013.

De otro lado, se tiene el documento «Acta de Conformidad de Servicios» de diciembre 2013, emitido a nombre de _____ que da conformidad del servicio referente a las Órdenes de Compra N° 98428, 108252 y 119794. Al respecto, cabe indicar que dicho documento solamente da cuenta de la prestación de los servicios de los proveedores respecto de determinadas órdenes de compra, no apreciándose de su contenido referencia alguna con relación a la culminación del intangible o su puesta en funcionamiento para el aprovechamiento de la recurrente en el ejercicio 2013.

Por otra parte, se tiene el Acta de Transferencia del proyecto N° 565 Proxim 3ra etapa de 31 de diciembre de 2013, del que cabe señalar que se trata de un documento interno emitido por la propia recurrente de cuya revisión no se puede apreciar la oportunidad de la puesta en funcionamiento del proyecto y además no está acompañado de otra documentación que brinde soporte a su contenido, de lo que se concluye que tal documento no causa convicción para acreditar la utilización del intangible en el ejercicio 2013.

De acuerdo con lo expuesto, se establece que la documentación analizada no acredita la utilización de los intangibles observados en la generación de rentas gravadas del ejercicio 2013, por lo que procede mantener el reparo al gasto deducido.

 27



Tribunal Fiscal

N° 00088-1-2021

- Intangible «Software Proyecto 419 Alineamiento Tec. a SBS G-140» (Código SS1621)

La documentación que corresponde merituar con relación al intangible mencionado obra en autos de fojas 1939 a 2025, 4267 a 4305 y 20245 a 20388.

La recurrente señala que el intangible en cuestión le permitiría administrar y centralizar los eventos de seguridad (logs) para sus aplicaciones, siendo que, para tal efecto, refiere que contrató los servicios de los proveedores

y

Revisada la precitada documentación se aprecian los comprobantes de pago de los proveedores, reportes de asientos contables y modalidad de pago, solicitudes internas de servicios y órdenes de compra standard. Al respecto, estos documentos están relacionados con la facturación, contabilización, requerimientos de contratación de servicios y pago, lo cual no demuestra la oportunidad de la conclusión del proyecto y tampoco la puesta en funcionamiento del intangible.

También se tiene una presentación con el título «Alineamiento Tecnológico a la Circular SBS G-140», que hace referencia a los objetivos y presupuesto para el desarrollo de 4 proyectos. Asimismo, se tiene una propuesta de servicios de agosto de 2012 denominada «Desarrollo de Herramientas de Revisión de Código bajo estándares PCI y OWASP», copia de parte de un acuerdo de servicios de del año 2011 por servicios técnicos y de una propuesta técnica comercial de agosto de 2012 de RSA (The Security División of EMC) por Upgrade de la plataforma RSA enVision y servicio de consultoría, cotización de Excelerate Systems LLC, copia parcial de un Contrato de Compra-Venta de Hardware, licenciamiento y locación de servicios celebrado con Excelerate Systems LLC, así como primera adenda a dicho contrato por servicios de mantenimiento e incremento del número de servicios ofrecidos por el SOC a través de las actividades descritas en la Cotización N° 001-AGS2012-Interbank. También se tiene el Resumen de Declaración Generada - 0617, la constancia de presentación de PDT 617 Otras Retenciones y un correo electrónico que hace referencia a la calificación del impuesto de Excelerate Systems LLC. Del contenido de esta documentación referenciada no se aprecia información relativa a la culminación del servicio vinculado con el intangible materia de observación y tampoco sustenta su puesta en funcionamiento en el ejercicio 2013.

La recurrente también presentó copias de parte de una propuesta de servicios de I-SEC Information Security Inc. referida a la actualización de la herramienta para el desarrollo del análisis de riesgos de activos de TI y banca electrónica de mayo de 2012, así como la propuesta de servicios de consultoría de Microsoft Services para el proyecto «Solución de Registro y Auditoría», siendo que de dicha documentación no se aprecia información sobre la ejecución del proyecto, por lo que no acredita la oportunidad de la culminación del intangible ni su puesta en funcionamiento en el ejercicio 2013.

De otro lado, se tiene en autos los documentos denominados «acta de conformidad de servicios» del año 2012, emitidos a nombre de los proveedores por la Orden de Compra N° 63172, por la Orden de Compra N° 59767 (que carece de firma del personal del recurrente que daría la conformidad), por la Orden de Compra N° 59138 y I-SEC por la Orden de Compra N° 44470, así como el «acta de conformidad de servicios» de octubre de 2013 emitida a nombre del proveedor (no precisa la orden de compra relacionada). Al respecto, cabe indicar que estos documentos solamente dan cuenta de la prestación de los servicios de los proveedores respecto de determinadas órdenes de compra, no apreciándose de su contenido referencia alguna con relación a la culminación del intangible materia de examen o su puesta en funcionamiento para el aprovechamiento de la recurrente en el ejercicio 2013.

Por otra parte, se tiene el Acta de Transferencia del proyecto N° 419 - Alineamiento Tec. a SBS G-140 de 30 de setiembre de 2013, del que cabe señalar que se trata de un documento interno emitido por la



Tribunal Fiscal

N° 00088-1-2021

propia recurrente de cuya revisión no se puede apreciar la oportunidad de la puesta en funcionamiento del proyecto y además no está acompañado de otra documentación que brinde soporte a su contenido, debiendo anotarse que su fecha es anterior a la fecha en que habría concluido el servicio prestado por (octubre de 2013), de lo que se concluye que tal documento no causa convicción para acreditar la utilización del intangible en el ejercicio 2013.

De acuerdo con lo expuesto, se establece que la documentación analizada no acredita la utilización del intangible observado en la generación de rentas gravadas del ejercicio 2013, por lo que procede mantener el reparo al gasto deducido.

Respecto de lo indicado por la recurrente en el sentido que no cabe duda de la utilización del intangible observado en el ejercicio 2013 debido a que resultaba indispensable para dar cumplimiento a la Circular N° G-140-2009 de la SBS (norma que establece criterios mínimos para una adecuada gestión de seguridad de la información), cabe indicar que el reparo de la Administración no estuvo enfocado en verificar el cumplimiento de la normativa de la SBS sino en determinar si procedía en el ejercicio 2013 la deducción tributaria del gasto originado por el intangible observado, lo cual no fue acreditado con la documentación presentada y que ha sido analizada previamente, no siendo suficiente para tal efecto la sola invocación a la normativa referida por la recurrente.

- Intangible «Software Proyecto 63 Star Control Proc Mig 1» (Código SS1558)

La documentación que corresponde merituar con relación al intangible mencionado obra en autos de fojas 1885 a 1938 y 20912 a 20983.

La recurrente señala que el intangible en cuestión tuvo como propósito la ampliación del Proyecto Star por medio de la revisión de los procesos de generación y reporte de ingresos del producto de tarjeta de crédito con el Nuevo SAT. A tal efecto, refiere que contrató los servicios de ().

Revisada la precitada documentación se aprecian las facturas del proveedor de los años 2011, 2012 y una de febrero de 2013, voucher contable, reportes de asientos contables y de modalidad de pago, órdenes de compra standard, solicitudes internas de servicios y un documento con la impresión de pantalla que hace referencia a un presupuesto sin fechas. Al respecto, todos estos documentos están referidos a la facturación, contabilización, requerimientos de contratación de servicios y pago, lo que no acredita la oportunidad de la conclusión del proyecto ni la puesta en funcionamiento del intangible.

También se tiene el documento «ampliación proyecto 63 star quality control proc mig», que hace referencia a correos electrónicos de setiembre de 2012 en los que se aprecian coordinaciones sobre la ampliación del proyecto de auditorías por con una duración de 5 semanas. También se tiene copia de una propuesta de servicios de de 2 de mayo de 2011 relacionada con la revisión del proceso de migración de datos y revisión de variaciones de cálculos. Asimismo, obra en autos copia de una carta de de 3 de setiembre de 2012 que remite una adenda a su propuesta de servicios. Además, se tiene copia de la Adenda N° 2, que amplía el plazo de la Adenda N° 1 en 3 semanas; copia de una propuesta de servicios de 3 de setiembre de 2012, referida a la ejecución de pruebas que permitan identificar potenciales mejoras en los procesos de generación y reporte de ingresos en el producto Tarjeta de Crédito administrado por el Nuevo SAT; copia de una adenda sin número a la propuesta de servicios de 3 de setiembre de 2012, que amplía su plazo en 7 semanas. Como se aprecia de lo descrito, los documentos mencionados no contienen información sobre la ejecución de los servicios, no sustentan la oportunidad su culminación y tampoco la puesta en funcionamiento del intangible en el ejercicio 2013.

De otro lado, se tiene en autos el Acta de Conformidad de Servicios de 28 de enero de 2013 por el servicio de asistencia en la revisión de migración de datos, que no precisa orden de compra

29



Tribunal Fiscal

N° 00088-1-2021

relacionada; Acta de Conformidad de Servicios de 28 de enero de 2013 por el servicio de validación a la migración de datos de cuentas/tarjetas no tradicionales según la Orden de Compra N° 8147 y señala fecha de fin 25 de noviembre de 2011; Acta de Conformidad de Servicios de 28 de enero de 2013 por el servicio de asistencia en la revisión de migración de datos según la Orden de Compra N° 63000 y señala fecha de fin 12 de octubre de 2012; Acta de Conformidad de Servicios de 2 de enero de 2013 por el servicio de análisis de evolución de ingresos generados en el nuevo SAT según la Orden de Compra N° 66497 y señala fecha de fin 15 de octubre de 2012 y el Acta de Conformidad de Servicios de 28 de enero de 2013 por adenda a los servicios de desarrollo de software para validación de ingresos en el NSAT en comparativo con el SAT actual según Orden de Compra N° 83928, no apreciándose la vinculación de esta última con los servicios mencionados en las otras órdenes de compra. Al respecto, cabe indicar que los precitados documentos solamente dan cuenta de la prestación de los servicios del proveedor respecto de determinadas órdenes de compra, no apreciándose de su contenido referencia alguna con relación a la culminación del intangible materia de examen o su puesta en funcionamiento para el aprovechamiento de la recurrente en el ejercicio 2013.

Por otra parte, se tiene el «Acta de Transferencia» por el Proyecto N° 63 relacionado al activo con Código SS1558 de 28 de enero de 2013, del que cabe señalar que se trata de un documento interno emitido por la propia recurrente de cuya revisión no se puede apreciar la oportunidad de la puesta en funcionamiento del proyecto y además no está acompañado de otra documentación que brinde soporte a su contenido, de lo que se concluye que tal documento no causa convicción para acreditar la utilización del intangible en el ejercicio 2013.

De acuerdo con lo expuesto, se establece que la documentación analizada no acredita la utilización del intangible observado en la generación de rentas gravadas del ejercicio 2013, por lo que procede mantener el reparo al gasto deducido.

- Intangible «Software Proyecto 182 SCAD Financia y Cobranza Docum» (Código SS1560)

La documentación que corresponde merituar con relación al intangible mencionado obra en autos de fojas 2614 a 2677, 4004 a 4022 y 21150 a 21233.

La recurrente señala que el software en cuestión tuvo como objetivo desarrollar una plataforma de servidores que soportara la solución de Lending - sistema, a través del cual ella realizaría financiamiento y cobranza de diversos documentos (letras, facturas, entre otros). A tal efecto, refiere que contrató los servicios de los proveedores

y

Revisada la precitada documentación se aprecian facturas de los proveedores de 2011, 2012 y de de febrero de 2013, voucher contable, reportes de asientos contables y de modalidad de pago, órdenes de compra standard, solicitudes internas de servicios, documento «resumen de inversiones y gastos en tecnología y otros» de mayo 2011 que hace mención a la inversión a realizar, correos electrónicos que hacen referencia a la propuesta por el proyecto SCAD y un documento con la impresión de pantalla que hace referencia a un presupuesto sin fechas. Al respecto, cabe indicar los documentos en mención están relacionados con la facturación, contabilización, requerimientos de contratación de servicios y pago, lo que no demuestra la oportunidad de la conclusión del proyecto y tampoco la puesta en funcionamiento del intangible observado.

También se tiene una propuesta económica de para la implementación de transacción de Recepción de Planilla de Documentos y modificación de la transacción de Cobro Préstamos Comerciales, propuesta de relativa al Sistema Centralizado de Administración de Documentos Versión 1.3 de abril de 2011, propuesta de relativa a SCAD - Controles de Cambio Versión 1.0 de noviembre de 2012, propuesta de () por el proyecto SCAD-Sistema Centralizado de Administración de Documentos. Al respecto, cabe indicar que del contenido de estos documentos no se aprecia información sobre la ejecución de los servicios, no





Tribunal Fiscal

N° 00088-1-2021

sustentan la oportunidad de su culminación y tampoco la puesta en funcionamiento del intangible en el ejercicio 2013.

De otro lado, se tiene en autos el Acta de Conformidad de Servicios emitida a nombre del proveedor de 5 de junio de 2013 por la Orden de Compra N° 79157 y señala como fecha de fin del servicio 4 de marzo de 2013; Acta de Conformidad de Servicios emitida a nombre del proveedor de 17 de diciembre de 2012 por la Orden de Compra N° 13806 y señala como fecha de fin del servicio 23 de febrero de 2012 y el Acta de Conformidad de Servicios emitida a nombre del proveedor de 5 de mayo de 2017 y señala como fecha de fin del servicio 12 de diciembre de 2012. Al respecto, cabe indicar que los mencionados documentos no están acompañados de otros medios probatorios que evidencien la ejecución de los servicios de los proveedores y que permitan validar las fechas de conclusión de los servicios que mencionan, debiendo anotarse además que tales documentos no acreditan la puesta en funcionamiento del intangible y su aprovechamiento por la recurrente en el ejercicio 2013.

Por otra parte, se tiene el Acta de Transferencia del Proyecto N° 182 - SCAD Financia y Cobranza Docum., referida al activo con Código N° SS1560 de 28 de enero de 2013, del que cabe señalar que se trata de un documento interno emitido por la propia recurrente de cuya revisión no se puede apreciar la oportunidad de la puesta en funcionamiento del proyecto y no está acompañado de otra documentación que brinde soporte a su contenido, debiendo anotarse que su fecha es anterior a la fecha en que habría concluido el servicio prestado por (4 de marzo de 2013), de lo que se concluye que tal documento no causa convicción para acreditar la utilización del intangible en el ejercicio 2013.

De acuerdo con lo expuesto, se establece que la documentación analizada no acredita la utilización del intangible observado en la generación de rentas gravadas del ejercicio 2013, por lo que procede mantener el reparo al gasto deducido.

- Intangible «Software Proyecto 413 Apl. Modelo Gestión Comercial» (Código SS1565)

La documentación que corresponde merituar con relación al intangible mencionado obra en autos de fojas 2392 a 2549, 4518 a 4550 y 21479 a 21794.

La recurrente señala que el intangible en cuestión le permitió automatizar la evaluación de los créditos hipotecarios y, para tal efecto, refiere que contrató los servicios de los proveedores

y

Revisada la precitada documentación se aprecian las facturas emitidas por los proveedores, reportes de asientos contables y de modalidad de pago, órdenes de compra standard, solicitudes internas de servicios y un documento con la impresión de pantalla que hace referencia a un presupuesto sin fechas. Al respecto, estos documentos están relacionados con la facturación, contabilización, requerimientos de contratación de servicios y pago, lo que no acredita la oportunidad de la conclusión del proyecto y tampoco la puesta en funcionamiento del intangible.

Se tiene en autos la Propuesta Técnico - Económica «Integración de datos- Aplicativo VP Comercial» de de 4 de mayo de 2012, propuesta de servicios de consultoría para el Portal de Gestión de Banca Comercial de de 1 de setiembre de 2012, propuesta de servicios para implementación del Portal VP Comercial - Estático de Evol () de 16 de mayo de 2012, propuesta de servicios para implementación del Portal VP Comercial - Proyecto EPIC Reportes Dinámicos -Fase I de Evol () de 7 de junio de 2012, presentación Proyecto EPIC, presentación Proyecto EPIC - Fase I, presentación Proyecto EPIC - Fase II de Evol (), presentación «Herramienta de gestión comercial» de marzo de 2012, presentación de proyecto EPIC «Kick off» sin fecha y que menciona un cronograma inicial en el que se detalla «Fin del proyecto - Fase II - por definir» y una presentación de «Informe mensual noviembre 2012» que da cuenta de los avances

31



Tribunal Fiscal

N° 00088-1-2021

y acciones pendientes del proyecto. Al respecto, cabe señalar que del contenido de los aludidos documentos no se aprecia información sobre la ejecución de los servicios, no sustentan la oportunidad de su culminación y tampoco la puesta en funcionamiento del intangible en el ejercicio 2013.

También se tiene el documento denominado «Acta de constitución» del proyecto «Portal VP comercial», que da cuenta de los alcances del proyecto y su aceptación por el personal del recurrente al 20 de junio de 2012; sin embargo, ello no evidencia el desarrollo de la ejecución del proyecto y tampoco la puesta en funcionamiento del intangible.

Además, se tiene el documento denominado «Acta de reunión» del proyecto EPIC de 29 de noviembre de 2012, que en su pie de página se consigna «EASY - escritorio unificado-revisión de avances -Acta N° 07/02/2011», en el que se indica que el 13 de diciembre se realizaría su despliegue a nivel nacional con un evento de lanzamiento, solicitándose que la aplicación se encuentre como página de inicio en las «pc's» de los usuarios de banca comercial. Como se advierte, el aludido documento no permite concluir acerca de la culminación del proyecto y puesta en funcionamiento del intangible en el ejercicio 2013.

De otro lado, obran en autos los documentos denominados «acta de conformidad de servicios», emitidos a nombre de de 28 de enero de 2013 por la Orden de Compra N° 47327, de 14 de febrero de 2013 por la Orden de Compra N° 83995, de 19 de setiembre y 9 de noviembre de 2012 por la Orden de Compra N° 41365, de 21 de diciembre de 2012 por la Orden de Compra N° 59169 y de 12 de diciembre de 2012 por la Orden de Compra N° 69999, sobre los cuales cabe indicar que si bien hacen referencia a la prestación de los servicios del proveedor, no están acompañados de otros medios probatorios que evidencien la ejecución de los servicios y que permitan validar las fechas de conclusión de los servicios que mencionan, como serían los entregables previstos en las propuestas respectivas y/o presentaciones de cada proveedor antes mencionadas, por lo que tales documentos no acreditan la culminación y puesta en funcionamiento del intangible en el ejercicio 2013.

De otra parte, se tiene el documento «Acta de transferencia» de 28 de enero de 2013 correspondiente al Proyecto N° 413 -Apl. Modelo Gestión Comercial, activo con Código N° SS1565, respecto del cual cabe señalar que es un documento interno emitido por la propia recurrente de cuya revisión no se puede apreciar la oportunidad de la puesta en funcionamiento del proyecto y además no está acompañado de otra documentación que brinde soporte a su contenido, debiendo anotarse que su fecha es anterior a la fecha en que habría concluido el servicio prestado por (14 de febrero de 2013 por la Orden de Compra N° 83995), de lo que se concluye que tal documento no causa convicción para acreditar la utilización del intangible en el ejercicio 2013.

De acuerdo con lo expuesto, se establece que la documentación analizada no acredita la utilización del intangible observado en la generación de rentas gravadas del ejercicio 2013, por lo que procede mantener el reparo al gasto deducido.

- Intangible «Software Proyecto 424 Optimus R. Assurance 2012» (Código SS1581)

La documentación que corresponde merituar con relación al intangible mencionado obra en autos de fojas 3362 a 3395, 4417 a 4430 y 21427 a 21478.

La recurrente señala que el software en cuestión tuvo por propósito automatizar la evaluación de los créditos hipotecarios y, para tal efecto, contrató los servicios de los proveedores y

Revisada la precitada documentación se aprecian las facturas emitidas por los proveedores, reportes de asientos contables y de modalidad de pago, órdenes de compra standard, solicitudes internas de servicios y un documento con la impresión de pantalla que hace referencia a un presupuesto. Al respecto, tales documentos están relacionados con la facturación, contabilización, requerimientos de





Tribunal Fiscal

N° 00088-1-2021

contratación de servicios y pago, lo que no demuestra la oportunidad de la conclusión del proyecto y tampoco la puesta en funcionamiento del intangible.

Se tiene también una presentación del «Proyecto Optimus Revenue Assurance», en la que se menciona que el proyecto tiene 38 iniciativas de mejora y optimización en diferentes productos de la recurrente, como tarjetas de crédito (7 iniciativas), plataformas de información (7 iniciativas), banca personal (16 iniciativas) y banca comercial (8 iniciativas). Asimismo, se tiene el documento «Propuesta de solución: Adecuación del aplicativo tarjeta de crédito por medidas del Proyecto OPTIMUS-Ampliación» de documento de oferta de TecnoCom referido al desarrollo de medidas del proyecto Optimus para tarjetas de crédito y documento de oferta de TecnoCom referido al desarrollo de software para ampliación de proyecto Optimus, en los cuales consta en qué consistiría el proyecto, los entregables y los términos relacionados a las propuestas de los proveedores. Como se aprecia, la documentación mencionada no muestra información sobre la ejecución del proyecto, no sustenta la oportunidad de su culminación y tampoco la puesta en funcionamiento del intangible en el ejercicio 2013.

Obran en autos los documentos «acta de conformidad de servicios» emitidos a nombre de de octubre de 2012 por el proyecto Optimus Tarjeta de Crédito y de diciembre de 2012 por la ampliación del proyecto Optimus Tarjeta de Crédito, así como el emitido a nombre de de 31 de diciembre de 2012 por la ampliación de la adecuación de programas del aplicativo de tarjeta de crédito por medidas del proyecto Optimus. Al respecto, dichos documentos no están acompañados de otros medios probatorios que evidencien la ejecución de los servicios y que permitan validar su conclusión en el año 2012, como mencionan, como serían los entregables previstos en las propuestas y/o presentaciones de cada proveedor, por lo que los precitados documentos no acreditan la culminación y puesta en funcionamiento del intangible en el ejercicio 2013.

Por otra parte, se tiene el documento «Acta de transferencia» de 30 de marzo de 2013 correspondiente al Proyecto N° 424 - Optimus R. Assurance 2012 con Código N° SS1581/SS1623, respecto del cual cabe señalar que es un documento interno emitido por la propia recurrente de cuya revisión no se puede apreciar la oportunidad de la puesta en funcionamiento del proyecto y además no está acompañado de otra documentación que brinde soporte a su contenido, por lo que se concluye que tal documento no causa convicción para acreditar la utilización del intangible en el ejercicio 2013.

De acuerdo con lo expuesto, se establece que la documentación analizada no acredita la utilización del intangible observado en la generación de rentas gravadas del ejercicio 2013, por lo que procede mantener el reparo al gasto deducido.

- Intangible «Software Proyecto 384 Siebel, Arbol Prod - P.Única Fase 1» (Código SS1548)

La documentación que corresponde merituar con relación al intangible mencionado obra en autos de fojas 3293 a 3362, 4071 a 4094 y 21328 a 21426.

La recurrente señala que el aludido software tuvo como objetivo permitir el desarrollo y el mantenimiento de sus aplicaciones y, para tal efecto, contrató los servicios de

Revisada la precitada documentación se aprecian las facturas emitidas por el proveedor, reportes de asientos contables y de modalidad de pago, órdenes de compra standard, solicitudes internas de servicios y un documento con la impresión de pantalla que hace referencia a un presupuesto. Al respecto, estos documentos están referidos a la facturación, contabilización, requerimientos de contratación de servicios y pago, lo que no demuestra la oportunidad de la conclusión del proyecto y tampoco la puesta en funcionamiento del intangible.

Se tiene también los documentos «Propuesta de recursos de mantenimiento y desarrollo de aplicaciones» de 28 de marzo de 2012, «propuesta para pantalla única de escritorio unificado» de 17 de

33



Tribunal Fiscal

N° 00088-1-2021

mayo de 2012 por un tiempo estimado de 9 días y un correo electrónico por el que se envió la propuesta. Asimismo, se tiene el Plan de asignación de Recursos N° 01, Plan de Asignación de Capacidad N° 05 - Servicio de desarrollo de pantalla única de noviembre de 2012 a abril de 2013, Plan de Asignación de Recursos N° 08 - Servicio de desarrollo de aplicaciones - pantalla única de julio a setiembre de 2012, Plan de Asignación de Recursos N° 11 - Servicio de desarrollo de aplicaciones - pantalla única de octubre de 2012, en los cuales se menciona el plan de recursos y de facturación. Además, se tiene el Reporte del Servicio N° 01 «Proyecto: pantalla única - plan de asignación de capacidad N° 05», sin fecha, que menciona como recurso al programador java por el tiempo de 6 meses; Reporte del Servicio N° 03 «Proyecto: Mantenimiento y desarrollo de aplicaciones-pantalla única», sin fecha, que menciona como recursos arquitecto, analista desarrollador-java por el periodo julio de 2012; Reportes de Recursos del Servicio N° 01 y 02 «Proyecto: Mantenimiento y desarrollo de aplicaciones-pantalla única», sin fecha, que se mencionan los recursos necesarios por el periodo de abril a mayo y junio de 2012; Reporte del Servicio N° 01 «Proyecto: Desarrollo de aplicaciones -pantalla única (extensión). Solicitud de servicios planificados N° 08», sin fecha, que menciona los recursos necesarios para el periodo julio a setiembre de 2012; Reporte del Servicio N° 01 «Proyecto: Desarrollo de aplicaciones -pantalla única (extensión) Solicitud de servicios planificados N° 11», sin fecha, que menciona los recursos necesarios para octubre de 2012. Sobre el particular, de la revisión al contenido de los precitados documentos se aprecia información sobre las estimaciones del alcance del proyecto y los recursos necesarios, pero no sustentan la ejecución de los servicios y tampoco se puede establecer con certeza la oportunidad de culminación del proyecto y la puesta en funcionamiento del intangible.

De otro lado, se tiene el documento «Acta de constitución» con código de proyecto N° F06813 y nombre de proyecto SUASI, que menciona la descripción del proyecto, fecha de inicio 28 de mayo de 2012, tiempo estimado 14 días y figuran firmas del personal de la recurrente en señal de aceptación al 30 de mayo de 2012. Al respecto, de dicho documento no se aprecia la ejecución del proyecto ni la puesta en funcionamiento del intangible. Por otra parte, se tiene el documento «Comité de priorización de proyectos tecnológicos» de 13 de febrero de 2012, que detalla la reunión de trabajo por el proceso de priorización de proyectos tecnológicos y con banda presupuestal al sistema de control EBS. Asimismo, se tiene el documento «Acta de reunión» de 6 de julio de 2012, que muestra como objetivo de la reunión la revisión del estado actual del avance del proyecto. Al respecto, estos documentos evidenciarían que el servicio se encontraba en ejecución en las fechas de su emisión, por lo que no acreditan su culminación y tampoco la puesta en funcionamiento del intangible.

También se tiene el documento «Acta de transferencia» de 31 de enero de 2013 correspondiente al Proyecto N° 384 - Siebel, Arbol Prod P.Unica - con Código N° SS1548, respecto del cual cabe indicar que es un documento interno emitido por la propia recurrente de cuya revisión no se puede apreciar la puesta en funcionamiento del proyecto y además no está acompañado de otra documentación que brinde soporte a su contenido, de lo que se concluye que tal documento no causa convicción para acreditar la utilización del intangible en el ejercicio 2013.

De acuerdo con lo expuesto, se establece que la documentación analizada no acredita la utilización del intangible observado en la generación de rentas gravadas del ejercicio 2013, por lo que procede mantener el reparo al gasto deducido.

- Intangible «Software Proyecto 481 Tarjeta Chip Fase 1» (Código SS1625)

La documentación que corresponde merituar con relación al intangible mencionado obra en autos de fojas 3709 a 3805, 4231 a 4237 y 22294 a 22452.

La recurrente señala que el referido intangible tuvo como objetivo implementar los chips como mecanismo de seguridad en las tarjetas que emitiera. A tal efecto, refiere que contrató los servicios de los proveedores

y



Tribunal Fiscal

N° 00088-1-2021

Revisada la precitada documentación se aprecian las facturas emitidas por los proveedores, reportes de asientos contables y de modalidad de pago, órdenes de compra standard, solicitudes internas de servicios y un documento con la impresión de pantalla que hace referencia a un presupuesto. Al respecto, cabe señalar que estos documentos están relacionados con la facturación, contabilización, requerimientos de contratación de servicios y pago, lo que demuestra la oportunidad de la conclusión del proyecto ni la puesta en funcionamiento del intangible.

Asimismo, se tiene en autos copias de la propuesta de servicio para desarrollo de software «Proyecto Key, Nueva tarjeta chip en adq» de [redacted] propuesta de servicios para desarrollo de software para el proyecto «KEY- Tarjetas de Débito con Chip (TRU, TDA y CDD)» de [redacted] para el desarrollo Host - Proyecto Chip EMV parcial - versión 1.0 para el desarrollo de interfaces Host para el proyecto tarjeta chip - versión 1.0 y para el desarrollo de interfaces Host para el proyecto tarjeta chip Fase II - versión 1.0, propuesta de servicios de [redacted] para el proyecto SNET - Autorizador EMV, documento de oferta de [redacted] para el desarrollo de software para tarjeta chip early, presentación del «proyecto tarjeta con chip agosto 2012» en el que se plantea su ejecución en dos fases y su culminación en el año 2015 y se tiene un documento denominado «solicitud de cambio» con referencia a la solicitud de una modificación de un entregable por necesidades funcionales que implicaría cambios en el alcance y presupuesto del proyecto. Al respecto, de la revisión al contenido de los documentados mencionados se puede apreciar información relativa sobre el alcance del proyecto, pero no acredita la ejecución de los servicios y tampoco la culminación del proyecto y la puesta en funcionamiento del intangible en el ejercicio 2013.

De otro lado, se tiene los documentos denominados «acta de conformidad de servicios» emitidos a nombre de [redacted] de 30 de setiembre de 2013, que señala como fecha de fin del servicio el 31 de diciembre de 2012, y de 30 de agosto de 2013, que señala como fecha de fin del servicio el 30 de agosto de 2013. También se tienen «actas de conformidad de servicios» emitidos a nombre de [redacted] de 4 de diciembre de 2013, que señalan como fechas de fin del servicio por el mismo proyecto el 31 de octubre y 30 de noviembre de 2013, cuyos importes en conjunto superan el monto facturado por el proyecto. Asimismo, se tienen «actas de conformidad de servicios» a nombre de [redacted] de 30 de setiembre de 2013, que señala como fecha de fin del servicio el 26 de julio de 2013, a nombre de [redacted] de 31 de octubre de 2013, que señala como fecha de fin del servicio el 15 de marzo de 2013, y a nombre de [redacted] de 4 de noviembre de 2013, que señala como fecha de fin del servicio el 31 de octubre de 2013. Al respecto, cabe señalar que si bien los precitados documentos hacen referencia a la prestación de los servicios de los proveedores, no están acompañados de otros medios probatorios que evidencien la ejecución de los servicios y que permitan validar su conclusión en las fechas que mencionan, como serían los entregables previstos en las propuestas y/o presentaciones de cada proveedor, por lo que tales documentos no acreditan la culminación y puesta en funcionamiento del intangible en el ejercicio 2013.

Por otra parte, se tiene el documento denominado «Acta de transferencia» de 30 de setiembre de 2013 correspondiente al Proyecto N° 481 - Tarjeta Chip - con Código N° SS1625 y SS1634, sobre el cual cabe señalar que se trata de un documento interno emitido por la propia recurrente de cuya revisión no se puede apreciar la puesta en funcionamiento del proyecto y además no está acompañado de otra documentación que brinde soporte a su contenido, de lo que se concluye que tal documento no causa convicción para acreditar la utilización del intangible en el ejercicio 2013.

De acuerdo con lo expuesto, se tiene que la documentación analizada no acredita la utilización del intangible observado en la generación de rentas gravadas del ejercicio 2013, por lo que procede mantener el reparo al gasto deducido.

Que estando al análisis precedente sobre el reparo a la deducción de los intangibles observados, corresponde confirmar la apelada en este extremo.

 35



Tribunal Fiscal

N° 00088-1-2021

Que con relación a que los medios probatorios presentados son suficientes para desvirtuar el reparo impugnado, en particular, las actas de conformidad de servicios, actas de transferencia y correos electrónicos, cabe señalar que según el análisis realizado previamente a los citados medios probatorios se ha establecido que los documentos referidos por la recurrente no han causado convicción para acreditar la culminación de los proyectos que habrían originado los intangibles observados y, asimismo, la puesta en funcionamiento de estos últimos en el ejercicio 2013, lo cual habría permitido apreciar que tales intangibles fueron utilizados en la generación de rentas gravadas del anotado ejercicio.

Que en cuanto a que es arbitrario que la Administración haya exigido la presentación de «reportes de pruebas operacionales» e «informe de pase a producción» para sustentar la culminación y/o puesta en funcionamiento de los intangibles observados, dado que el ordenamiento jurídico peruano ha adoptado el sistema de libre valoración de la prueba, cabe indicar la Administración se refirió a los anotados documentos como ejemplos que a su criterio desvirtuarían el motivo del reparo formulado, no apreciándose que con ello hubiera exigido a la recurrente forzosamente su presentación como los únicos medios probatorios que podían acreditar la culminación y/o puesta en funcionamiento de los intangibles, por lo que no cabe estimar tal cuestionamiento.

Que sobre que es incorrecta la observación de la Administración en cuanto a que los montos facturados por los proveedores no coinciden con los importes correspondientes al valor de los intangibles, cabe indicar que si bien la apelada lo señala, desconociéndose lo que argumentó la recurrente en el sentido que el costo de los intangibles fue contabilizado considerando el valor de venta de las facturas emitidas y la parte del Impuesto General a las Ventas que no fue recuperable por efecto de la aplicación de la prorrata del crédito fiscal, ello no es razón suficiente para invalidar el análisis efectuado a las facturas presentadas, así como a los demás medios probatorios, de lo cual se ha establecido que no causan convicción para sustentar la culminación y/o puesta en funcionamiento de los intangibles observados.

Que en cuanto a que las actas de conformidad de servicios deben ser valorados conjuntamente con las actas de transferencia, cabe indicar que sobre las primeras se ha señalado que no brindan certeza sobre la ejecución de los proyectos que originaron los intangibles, al no estar acompañados de otros medios probatorios que permitan apreciar el desarrollo de los servicios de los proveedores, con lo cual tales actas de conformidad de servicios por si solas no brindan soporte a las precitadas actas de transferencia, que son documentos emitidos por la propia recurrente y que según ella demostrarían la culminación y puesta en funcionamiento de los intangibles.

Que de otro lado, corresponde pronunciarse sobre el pedido de la recurrente referente a la eliminación de las adiciones de S/880 045,57 y S/640 722,82 efectuadas en la declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2013, desestimado por la Administración en la fiscalización y en la reclamación.

Adición de S/880 045,57

Que la recurrente señala que en el ejercicio 2013 adicionó en la declaración jurada la totalidad de la Cuenta 44030300000102, correspondiente a la amortización contable de intangibles por S/30 898 685,29, que incluyó la amortización contable de los intangibles observados por S/880 045,57. Asimismo, dedujo como gasto en la misma declaración jurada el íntegro del costo de los intangibles observados por S/12 283 439,99, lo que fue materia del reparo de la Administración. En ese sentido, a fin de no generar un doble gravamen por el mismo concepto, refiere que debe reconocerse la eliminación de la referida adición de S/880 045,57 en la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2013 (fojas 34915 y 34916).

Que como consta en el valor impugnado (foja 34439), la Administración reparó la deducción vía declaración jurada de S/12 283 439,99, que corresponde al íntegro del costo de los intangibles observados, debido a que la recurrente no acreditó la utilización de dichos intangibles en la generación de rentas gravadas de tercera categoría del ejercicio 2013, lo que ha sido confirmado en esta instancia.





Tribunal Fiscal

N° 00088-1-2021

Que la adición vía declaración jurada por S/880 045,57, siguiendo el dicho de la recurrente, tuvo por propósito eliminar el efecto tributario que tuvo en los resultados del ejercicio 2013 la amortización contable de los intangibles observados, toda vez que en la misma declaración jurada la recurrente optó por deducir tributariamente como gasto el íntegro del costo de dichos intangibles (S/12 283 439,99).

Que en ese sentido, el reparo materia de examen no causa un doble gravamen sobre los intangibles observados, siendo que a fin de admitir la eliminación de la adición efectuada por la recurrente y, por ende, reconocer su incidencia tributaria en los resultados del ejercicio 2013, aquélla debió acreditar la deducibilidad tributaria de la amortización contable de dichos intangibles, lo que no hizo, de acuerdo con el análisis desarrollado precedentemente. En consecuencia, es conforme que la Administración no haya admitido la pretensión de la recurrente, por lo que corresponde confirmar la apelada en este extremo.

Adición de S/640 722,82

Que la recurrente señala que por política optó deducir tributariamente el costo de los intangibles (softwares) en un solo ejercicio, aunque contablemente reconoció en los resultados del ejercicio la amortización de los intangibles durante el plazo de 5 años, razón por la cual para efectos tributarios efectuó la adición de dicha amortización en las declaraciones juradas de dichos años. En ese sentido, refiere que en el ejercicio 2010 dedujo como gasto tributario el costo del software «Ampliación Proyecto Star», el cual fue reparado por la Administración en la fiscalización de dicho ejercicio, por lo que a fin de no generar un doble gravamen por el mismo concepto, considera que debe admitirse la eliminación de la adición de S/640 722,82 efectuada en la declaración jurada del ejercicio 2013, que corresponde a la amortización contable del mencionado software (fojas 34916 a 34918).

Que como se dejó constancia en el Resultado del Requerimiento N° (fojas 31959/vuelta a 31961/vuelta), la Administración reparó en la fiscalización del Impuesto a la Renta del ejercicio 2010 la deducción vía declaración jurada del costo de ciertos intangibles entre los cuales se encontraría el software «Ampliación Proyecto Star», referido por la recurrente.

Que la adición vía declaración jurada por S/640 722,82, siguiendo el dicho de la recurrente, tuvo por propósito eliminar el efecto tributario que tuvo en los resultados del ejercicio 2013 la amortización contable del precitado intangible, dado que en la declaración jurada del ejercicio 2010 la recurrente había optado por deducir como gasto tributario el costo de dicho intangible.

Que en ese sentido, se advierte que la referida adición de S/640 722,82 no genera un doble gravamen sobre el intangible mencionado por la recurrente, siendo que a fin de admitir la eliminación de dicha adición y, por consiguiente, reconocer la incidencia tributaria de la amortización contable del referido intangible en los resultados del ejercicio 2013, la recurrente debió acreditar la deducibilidad tributaria de dicha amortización en el indicado ejercicio, que es materia de autos, lo que no hizo, tal como se dejó constancia en el Resultado del Requerimiento antes mencionado. Por lo tanto, es conforme que la Administración no haya admitido la pretensión de la recurrente, correspondiendo confirmar la apelada en este extremo.

- 3. Dedución por recupero de provisión de vacaciones no sustentada, por los cuales no acreditó el pago (goce del beneficio) y/o que el pago se haya realizado antes de la presentación de la declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2013, ni que estas obligaciones correspondan a provisiones en ejercicios anteriores y que hayan sido adicionadas en dichos ejercicios por S/1 437 425,00**

Que la recurrente señala que de acuerdo con el requisito establecido en el literal v) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, las deducciones del pago por vacaciones corresponden únicamente al ejercicio en que se paguen y no en el cual se devenguen, aun cuando hubieren sido debidamente provisionadas. Invoca el Informe N° de la Administración.





Tribunal Fiscal

N° 00088-1-2021

Que en cuanto a la deducción por recuperado de provisión de vacaciones de trabajadores activos por S/652 668,00, señaló que deben reconocerse las deducciones vinculadas a las vacaciones de los ejercicios 2009, 2011, 2012 y 2013, las cuales pagó en el ejercicio 2013 y provisionó contablemente en su debida oportunidad, por las que presentó durante la fiscalización boletas de pago, liquidaciones de beneficios sociales y movimientos bancarios, de cuya valoración íntegra y razonable, se puede advertir que el pago lo realizó antes de la presentación de la declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2013. Añadió que la Administración, al indicar que no habría acreditado el devengo del gasto, pretende exigir un requisito no previsto en la citada base legal.

Que respecto de la deducción por las vacaciones reportadas para los trabajadores cesados por S/738 749,00, señaló que durante la fiscalización presentó liquidaciones de beneficios sociales y extracto de su cuenta interbancaria, siendo que del primero se puede advertir información como fechas de ingreso y cese del trabajador, así como el importe percibido por los trabajadores cesados con ocasión del pago de sus vacaciones, entre otros, información que la Administración no evaluó de forma detallada.

Que invoca la Resolución N° 05438-9-2019 para señalar que el aspecto referido a las deducciones (o adiciones) de ejercicios anteriores solo puede evaluarse en los procedimientos de fiscalización que se inicien por tales ejercicios.

Que por su parte, la Administración confirmó el reparo al considerar respecto del gasto de vacaciones de trabajadores activos del 2009 por S/652 668,00, que la recurrente no acreditó que tal importe correspondiese a vacaciones devengadas y provisionadas de algún trabajador, ni que hubiere realizado su pago en el ejercicio 2013. Añadió que las boletas de pago, liquidaciones de beneficios sociales y movimientos bancarios que presentó la recurrente en fiscalización no pueden relacionarse con el importe reparado, agregando que en este ni siquiera puede identificarse al trabajador al que corresponde el gasto, que no existe certeza de la oportunidad de su devengo y provisión.

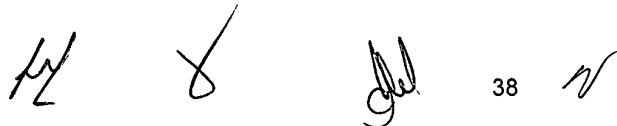
Que acerca del gasto por recuperado de provisiones de ejercicios anteriores por vacaciones de trabajadores activos devengadas en 2011 y 2012 por S/22 677,00, indicó que no se acreditó la oportunidad de la provisión contable del gasto a fin de demostrar que no se hubiese deducido en ejercicios anteriores, ya que el importe de la provisión contable al 1 de enero de 2013 es inferior al importe del gasto por vacaciones, lo que implica que al inicio del ejercicio 2013 no existía el monto de vacaciones pendientes de pago deducido en dicho ejercicio.

Que sobre el recuperado de provisión de vacaciones de 2012 de los trabajadores con Registros N° 021129, 0223432, 0223433, 0223434 y 0223435, señaló que no se acreditó la oportunidad del devengo y provisión de tales vacaciones, ni acreditó que el goce vacacional o el pago se realizara antes de la presentación de la declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2013. Añadió que es importante identificar la oportunidad del devengo y provisión del gasto para verificar si incidió en el resultado del ejercicio o en ejercicios anteriores ya que en este último caso a fin de admitir la deducción corresponde acreditar que no se hubiere efectuado a su vez una deducción en el ejercicio a que corresponde su devengo, así como el pago respectivo en el ejercicio 2013.

Que en cuanto al recuperado de provisión de vacaciones de trabajadores cesados por S/738 749,00, indicó que no se acreditó el pago de dichas vacaciones. Añade que las liquidaciones de beneficios sociales no acreditan por sí solas el referido pago y que no se encuentra el importe de las liquidaciones en los extractos de cuentas de los trabajadores.

Análisis

Que según el Punto 3 del Anexo N° 5 a la Resolución de Determinación N° (fojas 34429/vuelta a 34439/vuelta), emitida por Impuesto a la Renta del ejercicio 2013, se aprecia que la Administración reparó la renta neta imponible por S/1 437 425,00, correspondiente a la deducción por el





Tribunal Fiscal

N° 00088-1-2021

recupero de provisión de vacaciones, al considerar que la recurrente no acreditó el pago (goce del beneficio) realizado antes en la presentación de la declaración jurada, ni que tales obligaciones correspondan a provisiones en ejercicios anteriores que hubieran sido adicionadas en aquellos ejercicios. Señaló como base legal el literal v) del artículo 37 y el artículo 57 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que el citado reparo se encuentra disgregado de la siguiente manera (fojas 34429 y 34430):

	Concepto	Importe (S/)	Motivo del reparo
1	Recupero provisión de vacaciones de trabajadores activos IBK –Planilla Feb-13 a Feb-14 – Vacaciones gozadas el 2013	698 675,97	
1.1	Recupero de provisión de vacaciones del año 2009	652 668,00	(a), (b), (c)
1.2	Recupero de provisión de vacaciones de los años 2011 y 2012	22 677,00	(b)
1.3	Recupero de provisión de vacaciones del año 2012 por trabajadores con registro N° 0211299, 0223432, 0223433, 0223434 y 0223435	23 331,00	(a), (b), (c)
2	Recupero provisión de vacaciones de los años 2011, 2012 y 2013 de trabajadores cesados	738 749,36	
	Vacaciones 2011	1 767,69	(c)
	Vacaciones 2012	176 900,41	
	Vacaciones 2013	560 081,26	
		<u>1 437 425,33</u>	

Donde:

(a) No acredita que correspondan a vacaciones devengadas al 31 de diciembre de 2013.

(b) No acredita que correspondan a vacaciones que estén provisionadas (por pagar al 1 de enero de 2013).

(c) No acredita que el goce vacacional y/o el pago se haya realizado antes de la presentación de la declaración jurada del Impuesto a la Renta 2013.

Que mediante los Ítems 1.5 a 1.8 del Punto 1 del Requerimiento N° 0122170001884 (fojas 32885 y 32886), la Administración solicitó a la recurrente explicar por escrito el motivo por el que dedujo de la renta neta imponible los conceptos Recupero provisión de vacaciones 2009, 2011, 2012 y 2013, según el siguiente detalle:

Punto	Concepto	Importe (S/)
1.5	Recupero provisión de vacaciones 2009	3 432,67
1.6	Recupero provisión de vacaciones 2011	359 880,52
1.7	Recupero provisión de vacaciones 2012	3 298 664,96
1.8	Recupero provisión de vacaciones 2013	2 178 940,99
		<u>5 840 919,14</u>

Que para tal efecto, la Administración indicó que debía señalar la base legal aplicada y adjuntar la documentación respectiva, como: detalle de las partidas que conforman el monto deducido, análisis de cuentas contables, papeles de trabajo respecto a la determinación del importe deducido, documentos probatorios específicos, reportes auxiliares, comprobantes de pago, asientos contables (indicar subcuenta del gasto), cancelaciones, estados de cuenta bancarios, informes, proyectos, actas, análisis, entre otros que considere pertinente. Especificó que en caso estuvieran relacionadas con adiciones y/o deducciones de ejercicios anteriores, debía presentar las declaraciones juradas de esos ejercicios, así como la documentación que sustentara dichas adiciones y/o deducciones.

Que en los Puntos 1.5, 16, 17 y 1.8 del Resultado al Requerimiento N° (fojas 32843 a 32859/vuelta y 32882), la Administración dejó constancia del escrito del 29 de setiembre de 2017 y documentos y archivos Excel presentados por la recurrente ese mismo día, el 28 de mayo, 11 y 12 de junio y 12 de noviembre de 2018, detallando su contenido y elaborando cuadros con base a la información extraída de ellos.

Que de la evaluación de tal información, la Administración indicó, entre otros aspectos, que los importes deducidos por la recurrente (fojas 354 a 417 y 463) difieren del cuadro que proporcionó el 12 de noviembre de 2018 (foja 1046), tanto en montos por año como en asignación de años, según se detalla a

M *8* *del* 39 *v*



Tribunal Fiscal

N° 00088-1-2021

continuación de la información extraída de fojas 32849 y 32852:

Punto	Concepto	Importe según declaración jurada anual 2013 ⁹ (S/)	Importe según archivo excel sin título, denominado por la Administración «Cuadro 7 ¹⁰ » (S/)
1.5	Recupero provisión de vacaciones 2009	3 432,67	657 492,00
1.6	Recupero provisión de vacaciones 2011	359 880,52	323 695,00
1.7	Recupero provisión de vacaciones 2012	3 298 664,96	3 741 688,00
1.8	Recupero provisión de vacaciones 2013	2 178 940,99	1 203 285,00
		5 840 919,14	5 971 790,00

Que el referido «Cuadro 7» (fojas 1046 y 32852) muestra información disgregada en función de la situación de «Activos» y «Cesados» de los trabajadores de la recurrente y estos, a su vez, se muestran disgregados en función de la Planilla General (IBK) y la Planilla Gerencial, señalándose por cada trabajador el número de días de vacaciones gozadas o pagadas en el 2013, el ejercicio al que corresponden y el valor de estas.

Que con relación a los importes deducidos antes indicados, formuló las siguientes observaciones:

- Respecto de la deducción por «Recupero provisión de vacaciones de trabajadores activos IBK —Planilla Feb-13 a Feb-14— Vacaciones gozadas el 2013», observó, entre otros, los siguientes conceptos que son materia de reparo:

- (i) Recupero de provisión de vacaciones de 2009 por S/654 322,00: Luego de valorar la información presentada por la recurrente, la Administración dio por sustentado el importe de S/1 653,33 por julio de 2013, que corresponde al trabajador con Registro N° 0216086; así, concluyó que no proporcionó descargo por escrito ni acreditó documentariamente la diferencia de S/652 668,00 por vacaciones pagadas o gozadas de trabajadores durante el 2013, que estén devengadas y provisionadas, ni que se hayan pagado antes de la presentación de la declaración jurada del Impuesto a la Renta.
- (ii) Recupero de provisión de vacaciones de 2011 y 2012: Luego de contrastar la información presentada respecto a los importes provisionados al 31 de diciembre de 2012 por vacaciones devengadas en ejercicios anteriores para cada trabajador, detectó que el importe del goce vacacional reportado en las planillas como de ejercicios anteriores al 2013 es mayor al monto provisionado al 31 de diciembre de 2012, por lo que señaló que el recupero de vacaciones provisionadas deducido en el ejercicio 2013 por S/22 677,00 no se encuentra debidamente provisionado. El detalle de los trabajadores correspondientes al importe observado se encuentra en el Anexo N° 5 del Resultado al Requerimiento N° (foja 32802).
- (iii) Recupero de provisión de vacaciones del año 2012 por los trabajadores con Registros N° 0211299, 0223432, 0223433, 0223434 y 0223435, por S/23 331,00: La recurrente no acreditó que se trate de gastos devengados en el ejercicio 2012 para efectos que forme parte de la provisión al 31 de diciembre de 2012, ni que se devengaron en el ejercicio 2013, ni acredita que el goce vacacional o el pago se haya realizado antes de la presentación de la declaración jurada del Impuesto a la Renta 2013. El detalle del importe observado se encuentra en el segundo cuadro del Anexo N° 5 del Resultado al Requerimiento N° 0122170001884 (foja 32802/vuelta).

- Respecto de la deducción por «Recupero provisión de vacaciones de los años 2011, 2012 y 2013 de trabajadores cesados», por un importe total inicial de S/1 588 940,44, tanto por la planilla general como por la planilla gerencial, debido a que la recurrente no acreditó que se trataran de gastos devengados

⁹ Detalle en documento denominado «Provisión Acumulada al 28 de febrero de 2014 Expresado en Nuevos Soles» (fojas 354 a 417) presentado el 29 de setiembre de 2017 en respuesta al Requerimiento N°

¹⁰ Proporcionado el 12 de noviembre de 2018 (foja 1046). El archivo Excel que contiene el referido cuadro obra en el CD a foja 35063, dentro del archivo denominado «Planilla General» (columnas AK a BB, filas 31150 a 31156).

 40



Tribunal Fiscal

N° 00088-1-2021

en el ejercicio 2013 o en los ejercicios que reporta, ni acreditó el pago (goce del beneficio) y/o que el pago se realizara antes del vencimiento para la presentación de la declaración jurada del ejercicio 2013.

Que mediante el Punto 3 de su Anexo N° 2 del Requerimiento N° (fojas 32041 y 32044), emitido en virtud del artículo 75 del Código Tributario, la Administración comunicó sus conclusiones acerca del presente reparo, remitiéndose a los Puntos 1.5 al 1.8 del Resultado del Requerimiento N° y sus Anexos 5 y 6, indicándole a la recurrente que debía presentar sus descargos.

Que en respuesta, la recurrente presentó un escrito el 14 de diciembre de 2018 (fojas 31862 y 31863), en el que señaló que la deducción del pago por vacaciones corresponde al ejercicio en que se pagaron, aun cuando hubieren sido debidamente provisionadas en el ejercicio anterior, añadiendo que para efecto de acreditar las observaciones de la Administración, presentó las boletas de pago y liquidación de beneficios sociales, así como soporte documentario que acredita el pago de las vacaciones (fojas 23019 a 30383) y reportes de provisiones deducidas y recuperadas al 31 de diciembre de 2013 (fojas 30585 a 30702).

Que en el Punto 3 del Resultado del Requerimiento N° (fojas 32010/vuelta y 32011), la Administración dejó constancia que en el escrito presentado la recurrente reiteró lo señalado en respuesta al Requerimiento N° asimismo, dejó constancia de la documentación y archivos Excel presentados, de cuya evaluación concluyó lo siguiente:

- Respecto de la deducción por «Recupero provisión de vacaciones de trabajadores activos IBK –Planilla Feb-13 a Feb-14 – Vacaciones gozadas el 2013»:

(i) Recupero de provisión de vacaciones de 2009 por S/652 668,00: La recurrente no proporcionó descargo por escrito ni acreditó documentariamente que tal importe corresponde a vacaciones pagadas o gozadas de trabajadores durante el 2013, que estén devengadas y provisionadas, ni que se hayan pagado antes de la presentación de la declaración jurada del Impuesto a la Renta.

(ii) Recupero de provisión de vacaciones de 2011 y 2012 por S/22 677,00 detallado en el primer cuadro del Anexo N° 5 del Resultado al Requerimiento N° (foja 32802): La recurrente no proporcionó documentos referidos a los trabajadores indicados en el referido Anexo N° 5, que acredite la provisión contable de los importes deducidos en el ejercicio 2013.

(iii) Recupero de provisión de vacaciones de 2012 por S/23 331,00 por los trabajadores con Registros N° 0211299, 0223432, 0223433, 0223434 y 0223435, detallados en el segundo cuadro del Anexo N° 5 del Resultado al Requerimiento N° (foja 32802/vuelta): La recurrente no proporcionó descargo ni acreditó que tal importe correspond a gastos devengados y provisionados en el ejercicio 2012, ni que se devengaron en el ejercicio 2013, ni acredita que el goce vacacional o el pago se haya realizado antes de la presentación de la declaración jurada del Impuesto a la Renta 2013.

- Respecto de la deducción por «Recupero provisión de vacaciones de 2011 a 2013 de trabajadores cesados»: Luego de dar por sustentado parcialmente el reparo, mantuvo la observación por S/738 749,36 por la «Planilla General IBK – CESADOS», debido a que la recurrente no acreditó que este corresponda a vacaciones pagadas, ni que fuesen pagadas antes de la presentación de la declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2013. Tal importe está desgregado en periodos y en función a trabajadores identificados con número de registro, en el Anexo N° 2 del Resultado al Requerimiento N° (fojas 31950 a 31955), de cuyo contenido se extrae la siguiente información:

Recupero provisión de vacaciones de 2011, 2012 y 2013	
Vacaciones 2011	S/1 767,69
Vacaciones 2012	S/176 900,41
Vacaciones 2013	S/560 081,26
S/738 749,36	

41



Tribunal Fiscal

N° 00088-1-2021

Que de lo expuesto se aprecia que la controversia de autos se contrae a determinar si el reparo se encuentra acorde a ley.

Que según el artículo 10 del Decreto Legislativo N° 713¹¹, que consolida la legislación sobre descansos remunerados de los trabajadores sujetos al régimen laboral de la actividad privada, el trabajador tiene derecho a 30 días calendario de descanso vacacional por cada año completo de servicios.

Que los artículos 15 y 16 del mencionado decreto legislativo señalan que la remuneración vacacional es equivalente a la que el trabajador hubiera percibido habitualmente en caso de continuar laborando y que la misma será abonada al trabajador antes del inicio del descanso, respectivamente.

Que el artículo 22 de la citada norma menciona que los trabajadores que cesen después de cumplido el año de servicios y el correspondiente récord, sin haber disfrutado del descanso, tendrán derecho al abono del íntegro de la remuneración vacacional, en tanto que el récord trunco será compensado a razón de tantos dozavos y treintavos de la remuneración como meses y días computables hubiere laborado, respectivamente.

Que según el artículo 23 de la indicada norma, los trabajadores, en caso de no disfrutar del descanso vacacional dentro del año siguiente a aquél en el que adquieren el derecho, percibirán lo siguiente: a) Una remuneración por el trabajo realizado; b) Una remuneración por el descanso vacacional adquirido y no gozado; y, c) Una indemnización equivalente a una remuneración por no haber disfrutado del descanso.

Que de conformidad con el inciso v) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, los gastos o costos que constituyan para su perceptor rentas de segunda, cuarta o quinta categoría podrán deducirse en el ejercicio gravable 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 la Cuadragésimo Octava Disposición Transitoria y Final de la citada ley señala que los gastos a que se refiere el inciso v) del artículo 37 de la misma ley que no hayan sido deducidos en el ejercicio al que corresponden serán deducibles en el ejercicio en que efectivamente se paguen, aun cuando se encuentren debidamente provisionados en un ejercicio anterior.

Que el inciso a) del artículo 34 de la mencionada ley establece que son rentas de quinta categoría las obtenidas por concepto del trabajo personal prestado en relación de dependencia, tales como sueldos, salarios, asignaciones, gratificaciones, aguinaldos y, en general, toda retribución por servicios personales.

Que el literal a) del artículo 57 de la Ley del Impuesto a la Renta, modificado por la Ley N° 29306¹², aplicable al período acotado, las rentas de tercera categoría se consideran producidas en el ejercicio comercial en el que se devenguen, lo que resulta de aplicación a la imputación de los gastos.

Que conforme 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 no es definido expresamente la Ley del Impuesto a la Renta, corresponde analizar sus alcances, recurriendo a su naturaleza contable, por cuanto ello permitirá determinar el período en el que deben reconocerse los ingresos (rentas) e imputarse los gastos.

Que este Tribunal en la Resolución N° 07719-4-2005, que constituye jurisprudencia de observancia obligatoria, ha establecido que las remuneraciones vacacionales, dada su condición de tales y por tanto de rentas de quinta categoría, son deducibles como gasto de conformidad con lo dispuesto en el inciso v) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta; esto es, en el ejercicio gravable a que correspondan

¹¹ Publicado el 8 de noviembre de 1991.

¹² Publicada el 27 de diciembre de 2008.





Tribunal Fiscal

N° 00088-1-2021

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

Que dicha resolución señaló que las vacaciones, entendidas como descanso físico, son un beneficio social debido a que están establecidas como resguardo y protección de la salud de los trabajadores y de preservación de la comunidad, mientras que la remuneración vacacional tiene la naturaleza de una remuneración, ya sea que se la entienda como remuneración diferida, por pagarse como contraprestación por el trabajo realizado en el período en el que se completa el record vacacional o remuneración inmediata, por pagarse como consecuencia de la subsistencia de la relación laboral no obstante el descanso físico.

Que cabe precisar que según el artículo 196 del Código Procesal Civil, de aplicación supletoria en virtud de lo dispuesto por la Norma IX del Título Preliminar del Código Tributario, y como ha sido señalado en las Resoluciones N° 04968-1-2010 y 01276-5-2010, entre otras, la carga de la prueba corresponde a quien afirma hechos que configuran su pretensión o a quien los contradice alegando nuevos hechos.

Que atendiendo a las normas y criterio jurisprudencial glosado, para efectos de la deducción de la provisión de remuneraciones vacacionales de 2009, 2011, 2012 y 2013, en el ejercicio 2013, en tanto estas constituyen rentas de quinta categoría para su perceptor, corresponde verificar el cumplimiento de su pago hasta el plazo de vencimiento para la presentación de la declaración anual del Impuesto a la Renta del citado ejercicio.

Que para tal efecto, durante el procedimiento de fiscalización, la recurrente presentó boletas de pago, liquidación de beneficios sociales y movimientos bancarios que —según indica— acreditan que el pago a sus trabajadores se realizó antes de la presentación de la declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2013 (fojas 23019 a 30383) y reportes de provisiones deducidas y recuperadas al 31 de diciembre de 2013 (fojas 30585 a 30702).

3.1. Recupero provisión de vacaciones de trabajadores activos IBK –Planilla Feb-13 a Feb-14 – Vacaciones gozadas el 2013 por S/698 675,97

3.1.1. Recupero de provisión de vacaciones del año 2009 por S/652 668,00

Que de la información consignada en el archivo Excel «Planilla General» que obra en el CD a foja 35063, se aprecia el cuadro resumen que consta entre las columnas AK a BB y filas 31150 y 31155, de cuyo contenido se desprende que del total de colaboradores activos de la Planilla General de febrero a diciembre de 2013, la recurrente dedujo vacaciones de 2009 por 4 888 días equivalentes a S/654 322,00.

Que tal como se indicó previamente, en el Resultado al Requerimiento N° la Administración dio por sustentada S/1 653,33 correspondiente a las vacaciones del trabajador con Registro N° 0216086, según información del mes de julio de 2013 (que obra en dicho archivo Excel), y mantuvo sus observaciones por el importe restante, materia de reparo, señalando que la recurrente no había acreditado que este corresponda a la suma de vacaciones pagadas o gozadas durante el 2013.

Que sin embargo, de la revisión del indicado cuadro resumen se aprecia que las celdas que contienen la sumatoria del «número de días» y «valor de los días» que corresponden a las vacaciones del 2009, comprende los totales del «número de días» por los meses febrero a diciembre 2013 (celdas AT6127, AT8168, AT10207, AT12247, AT14288, AT16329, AT18369, AT20409, AT22449, AT24489, AT26529) y los totales del «valor de los días» de esos mismos periodos (celdas BA6127, BA8168, BA10207, BA12247, BA14288, BA18369, BA20409, BA22449, BA24489, BA26529), sin incluir los respectivos totales de enero de 2013 (AT4085 y AB4085), siendo que en lugar de estos se incluye a las celdas que consignan el total del «número de días» y del «valor de los días» de los periodos 2009 a 2013, esto es, 4 880 días (celda AU4085) y S/652 668,26 (celda BB4085), respectivamente.





Tribunal Fiscal

N° 00088-1-2021

Que lo indicado resulta relevante debido a que para hallar el «número de días» y «valor de los días» de las vacaciones del 2009 gozadas o pagadas en el 2013 no se debía incluir las celdas que totalizan tales conceptos por las vacaciones del 2011, 2012 y 2013. Así, se aprecia que de no haberse incluido tales celdas, el número de días de vacaciones del 2009 gozadas o pagadas en el 2013 habría sido de 8 y su valor de S/1 653,33, los cuales corresponderían al trabajador con Registro N° 0216086 y al mes de julio de 2013, según se aprecia de las celdas AT15282 y BA15282, importe que la Administración dio por sustentada en la fiscalización y que además guarda correspondencia con la provisión contable de las vacaciones del 2009 al 31 de diciembre de 2012, que consta en la celda AF6632 del archivo Excel «201212 Provisión vacaciones IBK» que se encuentra en el CD a foja 35063.

Que en tal sentido, si bien el referido cuadro (columnas AK a BB y filas 31150 y 31155 del archivo Excel «Planilla General» que obra en el CD a foja 35063) incurre en error al resumir los valores de las vacaciones 2009, gozadas o pagadas en el 2013, se advierte que los valores correctos se encuentran en ese mismo archivo Excel, en los cuadros que detallan cada periodo de enero a diciembre de 2013, por lo que tal error no solo era pasible de ser advertido por la Administración, sino que debió ser advertido cuando realizó el cruce y validación de los datos consignados en aquel cuadro resumen con los datos consignados en el detalle de cada mes, tanto para efecto de establecer los importes iniciales por los que pediría mayor sustento, como para identificar a los trabajadores a los que supuestamente correspondían las vacaciones del 2009. En consecuencia, al no encontrarse debidamente sustentado este extremo del reparo, corresponde levantarlo y revocar la apelada en este extremo.

3.1.2. Recupero de provisión de vacaciones de los años 2011 y 2012 por S/22 677,00:

Que del detalle del reparo (Anexo N° 5 del Resultado al Requerimiento N° foja 32802), se aprecia que este equivale a la diferencia entre el monto consignado en la «Planilla General IBK» como vacaciones de los trabajadores indicados en aquel Anexo por los ejercicios 2011 y 2012, y el monto provisionado al 31 de diciembre de 2012 por ese mismo concepto, según se muestra en el archivo Excel «201212Provision vacaciones IBK» que se encuentra en el CD a foja 35063.

Que debido a que la deducción de las vacaciones gozadas o pagadas por aquellos trabajadores resultó ser mayor al importe provisionado por ese mismo concepto al cierre del ejercicio 2012, la Administración señaló que la deducción no se encontraba debidamente provisionada.

Que al respecto, de la información que contiene el archivo Excel «Planilla General IBK» que se encuentra en el CD a foja 35063, se observa, entre otros, el importe deducido por las vacaciones del 2011 y 2012 y el trabajador al que corresponden (identificado con número de registro). Por otra parte, en el archivo Excel «201212 Provisión vacaciones IBK» que se encuentra en el mismo CD, se observa respecto de esos mismos conceptos, la provisión contable al 31 de diciembre de 2012.

Que en el siguiente cuadro se muestra, a modo de ejemplo, información extraída de ambos archivos con relación a los trabajadores con Registros N° 208431, 218902 y 223423, incluidos en el Anexo N° 5 del Resultado al Requerimiento N°

Registro	Periodos	Vacaciones devengadas ejercicios anteriores gozadas el año 2013*						Total (S/)	Provisión de vacaciones al 31 de diciembre de 2012**					
		2011			2012				2011		2012		Total (S/)	Celdas
		Días	(S/)	Celdas	Días	(S/)	Celdas		Días	Celdas	Días	Celdas		
208431 ¹³	2013/02 2013/04 2013/08 2013/12	9	3 065,83	AY4222, AY8303	30	11 375,00	AY8303, AX8303, AX16464	14 440,83	9	AD236	30	AC236	14 356,88	V236
218902	2013/08	-	-	-	30	6 547,50	AX17619	6 547,50	-	-	30	AC2852	4 413,33	V2852
223423	2013/04	-	-	-	15	2 855,89	AX10198	2 855,89	-	-	15	AC4608	2 820,83	V4608

*Archivo Excel «Planilla General IBK» / **Archivo Excel «201212Provision vacaciones IBK»

¹³ Respecto de este trabajador se ha tomado la información referida únicamente a los ejercicios 2011 y 2012.

44



Tribunal Fiscal

N° 00088-1-2021

Que de la información contenida en ambos archivos se aprecia que, tal como advirtió la Administración, existe diferencia entre el monto deducido en el ejercicio 2013 y el provisionado al cierre del ejercicio 2012 por las vacaciones de 2011 y 2012 de los trabajadores indicados, hallazgo que no ha sido discutido por la recurrente; sin embargo, en el mismo cuadro se aprecia que, a pesar de ello, sí existe correspondencia entre los días del descanso vacacional provisionados y deducidos.

Que si bien la recurrente no ha expuesto razones que esclarezcan tal diferencia, no es menos cierto que la Administración no ha dejado constancia de haber verificado si los importes finalmente deducidos corresponden a vacaciones pagadas antes del vencimiento del plazo para la presentación de la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta del ejercicio 2013, lo que pudo y debió constatar con las boletas de pago, los extractos de cuenta bancarios y demás documentos presentados por la recurrente en referencia a este reparo, que obran en el expediente de fojas 23019 a 30383, especialmente si esta alegó haber cumplido con efectuar el pago del gasto deducido dentro del plazo previsto para la presentación de la declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2013, como lo exige el literal v) del artículo 37 de la Ley del referido impuesto.

Que con relación a ello, a modo de ejemplo se aprecia que de fojas 30255 y 30257 obran la Boleta de Pago del trabajador con Registro N° 208431 de febrero de 2013, en el que se deja constancia que gozó de 8 días de vacaciones (del 4 al 11 de febrero) por los que recibió una remuneración vacacional de S/2 666,67, siendo que, luego de conciliar ingresos y descuentos del periodo, el referido trabajador obtuvo un importe neto a cobrar de S/2 419,62, importe que ingresó a su cuenta bancaria el 27 de febrero de 2013.

Que en el archivo Excel «Planilla General IBK» del CD a foja 35063, se aprecia que en febrero de 2013, la recurrente registró que el referido trabajador tomó 8 días de vacaciones correspondientes al ejercicio 2011, lo que valorizó en S/2 666,67, según consta en la celda AY4222.

Que al haberse evidenciado que la Administración no formuló adecuadamente este extremo del reparo, en tanto no dejó constancia de haber efectuado las verificaciones pertinentes para corroborar la correcta deducción del gasto observado, corresponde levantar el reparo y revocar la apelada en este extremo.

3.1.3. Recupero de provisión de vacaciones del año 2012 por S/23 331,00 por los trabajadores con registro N° 0211299, 0223432, 0223433, 0223434 y 0223435:

Que del detalle del reparo (Anexo N° 5 del Resultado al Requerimiento N° foja 32802/vuelta), se aprecia que aquellos trabajadores fueron dados de alta el 1 de enero de 2012 y que respecto de ellos la recurrente provisionó S/23 331,00 por vacaciones devengadas al 31 de diciembre de 2012, que dedujo en su integridad en el ejercicio 2013.

Que con relación a ello, la Administración señaló que la recurrente no acreditó que se trate de gastos devengados en el ejercicio 2012 para que forme parte de la provisión al 31 de diciembre de 2012, ni que el goce vacacional o el pago se haya realizado antes de la presentación de la declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2013, añadiendo que la verificación del devengo y provisión resultan importante a fin de constatar si incidió en los resultados de ejercicios anteriores.

Que al respecto, cabe indicar que según la información proporcionada por la recurrente acerca de los agregados y deducciones que incidieron en la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2013, el importe deducido por las vacaciones de 2012 asciende a S/3 298 664,96 (foja 463¹⁴), siendo que posteriormente varió tal información señalando que el importe deducido es S/3 741 688,00 (foja 1046¹⁵).

¹⁴ Detallado en el documento denominado «Provisión Acumulada al 28 de febrero de 2014 Expresado en Nuevos Soles» (fojas 354 a 417) presentado el 29 de setiembre de 2017 en respuesta al Requerimiento N°

¹⁵ Información contenida en el archivo Excel denominado «Planilla General» (columnas AK a BB, filas 31150 a 31156) que se encuentra en el CD a foja 35063.

45



Tribunal Fiscal

N° 00088-1-2021

Que por otro lado, en los papeles de trabajo referidos a la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2012 (foja 1058), se observa que adicionó S/3 723 563,97 por provisión de vacaciones no gozadas; sin embargo, no obra en autos el Balance de Comprobación al 31 de diciembre de 2012, ni los papeles de trabajo que posibilitarían identificar que las vacaciones provisionadas por aquellos trabajadores hubieren sido debidamente adicionadas en tal ejercicio, de modo que la información proporcionada por la recurrente resulta insuficiente para efectos de aquella verificación, a pesar de haber sido requerida expresamente con ello.

Que asimismo, de las boletas de pago y extractos bancarios que obran en el expediente no se aprecia que la recurrente hubiere cumplido con acreditar el pago de las vacaciones de los referidos trabajadores hasta el vencimiento del plazo para la presentación de la declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2013, como correctamente advirtió la Administración, por lo que no se encuentra sustentada su deducción en el ejercicio 2013, correspondiendo mantener el reparo en relación a tales conceptos y confirmar la apelada en este extremo.

Que si bien la recurrente invoca la Resolución N° 05438-9-2019 a fin de señalar que el aspecto referido a las deducciones (o adiciones) de ejercicios anteriores solo puede evaluarse en los procedimientos de fiscalización que se inicien por tales ejercicios, es del caso indicar que mediante la Resolución N° 00727-1-2019 este colegiado ha indicado que es la propia Ley del Impuesto a la Renta, en su Cuadragésimo Octava Disposición Transitoria y Final, la que de manera expresa dispone que los gastos comprendidos en el inciso v) del artículo 37 de dicha ley que no hayan sido deducidos en el ejercicio al que corresponden serán deducibles en el ejercicio en que efectivamente se paguen, siendo que tal deducción diferida lleva implícita la obligación de acreditar la no deducción en el ejercicio del devengo. Asimismo, en la Resolución N° 00122-3-2019, este Tribunal señaló que resulta válido que la Administración solicite a la recurrente, a fin de sustentar la deducción del gasto por remuneraciones vacacionales devengadas en ejercicios anteriores, la documentación que sustente la no deducción en los ejercicios anteriores en los que se devengó dicho gasto.

Que en concordancia con tales criterios, no corresponde estimar lo alegado por la recurrente en sentido contrario.

3.2. Recupero provisión de vacaciones de los años 2011, 2012 y 2013 de trabajadores cesados por S/738 749,36

Que la Administración señaló que la recurrente no acreditó el pago de las vacaciones antes del vencimiento para la presentación de la declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2013, respecto de los trabajadores indicados en el Anexo N° 2 del Resultado al Requerimiento N° (fojas 31950 a 31955), quienes pertenecen a la «Planilla General IBK – CESADOS», que obra en archivo Excel en el CD a foja 35063.

Que al respecto, según se constata de la revisión de las liquidaciones de pago y extractos bancarios (fojas 23019 a 28058), la recurrente no acreditó haber efectuado el pago dentro del indicado plazo, pese a haber sido requerida expresamente para tal efecto, por lo que corresponde mantener el reparo y confirmar la apelada en este extremo.

4. Provisión prima cartera del banco del trabajo no deducible tributariamente por S/1 266 378,00

Que la recurrente señala que el importe reparado corresponde a la prima generada por la adquisición de la cartera hipotecaria del Banco del Trabajo, la cual, de acuerdo a su política interna, amortizó contablemente bajo el método de línea recta por un periodo de 5 años, pero que tributariamente amortizó en función al plazo de vencimiento de dicha cartera (vencimiento promedio en noviembre de 2020); añadiendo que repara la diferencia entre la amortización tributaria y contable.





Tribunal Fiscal

N° 00088-1-2021

Que indicó que para acreditar la correlación entre los ingresos y el gasto presentó el Contrato de Transferencia de Cartera Crediticia suscrito con el Banco de Trabajo, del que se desprende que la referida cartera crediticia le genera ingresos por la retribución recibida con ocasión de la cancelación de los créditos transferidos (incluye el cobro íntegro de los créditos, de los intereses moratorios, comisiones, entre otros). Añadió que tales ingresos están directamente relacionados al gasto «Amortización 2013», que se origina en la amortización de la prima pagada.

Que indica que desde 2007 hasta 2012 adicionó contablemente el íntegro de la amortización registrada por la prima de cartera (tributando por el 100% de ella en dichos ejercicios), para deducir la amortización tributaria en ejercicios posteriores, y que recién en el ejercicio 2013 empezó a reconocer tributariamente el gasto, por lo que, en el supuesto que se confirme el reparo, se generaría una doble imposición.

Que la Administración señala que mantuvo el reparo debido a que la recurrente no acreditó la causalidad del gasto ni el cálculo de la «Amortización 2013», tampoco el origen, naturaleza ni la determinación de los importes asignados por la prima que pagó por la compra en el 2007 de la cartera hipotecaria del Banco de Trabajo, el cual —según indicó la recurrente— amortiza tributariamente en función del plazo de vencimiento de los créditos de la indicada cartera, que en promedio culminaría en noviembre de 2020; asimismo, indica que la recurrente no acreditó la correlación entre los gastos por tal concepto y los ingresos en el ejercicio 2013.

Que agrega que si bien la recurrente sostiene que la aludida cartera le genera ingresos por la retribución recibida por la cancelación de los créditos transferidos (que incluyen el íntegro de los créditos, intereses moratorios, comisiones, entre otros), no acreditó que el gasto por la prima se origine en el contrato de Transferencia Crediticia, ya que no se advierte en este la obligación de pago de la aludida prima, así como tampoco acreditó su correlación con los ingresos, siendo que para esto último resultaba necesario que demuestre que los aludidos créditos se encontraban vigentes en el ejercicio 2013 y si estos generaron ingresos en tal ejercicio.

Que anota que si bien reconoció que en los documentos denominados «1.13 BANTRA» y «Anexo 10» (en 20 folios), se aprecia el detalle del monto de la prima, fecha de vencimiento de crédito, amortización y meses por amortizar, precio pagado y saldo de colocación, la recurrente no presentó documentación que sustente los datos consignados en los citados reportes, como expedientes de los créditos hipotecarios, análisis de cuentas por cobrar a los deudores, entre otro, ni acreditó el origen, naturaleza y los importes de las primas asignadas.

Que agrega sobre los cuadros presentados por la recurrente acerca del registro en la cuenta 4403080000103 en los años 2007 a 2012, el resumen de adiciones parciales de los indicados ejercicios y las hojas con la determinación del Impuesto a la Renta de los ejercicios 2007 a 2013, que en ellos se aprecia el tratamiento tributario que le otorgó a la prima, pero no acredita su naturaleza ni causalidad.

Que destaca que desestimó la documentación que presentó la recurrente para acreditar que la cartera adquirida del Banco del Trabajo genera ingresos en la Cuenta 51040104230108 "HPC INT. GAN. VIG. MI VIV COFIDE", al considerar que, por una parte, resulta impertinente para el ejercicio 2013 y, por otra, de ella no se puede advertir que se trate de un ingreso vinculado a la referida cartera.

Análisis

Que en el Punto 4 del Anexo N° 5 a la Resolución de Determinación N° (fojas 34423/vuelta a 34428), la Administración reparó la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2013 por S/1 266 378,00 correspondiente a la provisión prima cartera del Banco del Trabajo, al considerarla no deducible tributariamente debido a que la recurrente no demostró la correlación del gasto con los ingresos generados en el indicado ejercicio. Señaló como base legal el primer párrafo del artículo 37, artículo 44 y artículo 57 de la Ley del Impuesto a la Renta y el artículo 33 de su reglamento.

47



Tribunal Fiscal

N° 00088-1-2021

Que de autos se aprecia que por medio del Ítem 1.13 del Punto 1 del Requerimiento N° (fojas 32885 y 32886), la Administración solicitó a la recurrente que explique por escrito el motivo por el que dedujo de la renta neta imponible el concepto «Provisión Prima cartera del Banco del Trabajo» por S/1 266 378,00, indicando que debía señalar base legal aplicada y adjuntar la documentación respectiva, como: detalle de las partidas que conforman el monto deducido, análisis de cuentas contables, papeles de trabajo respecto a la determinación del importe deducido, documentos probatorios específicos, reportes auxiliares, comprobantes de pago, asientos contables (indicar subcuenta del gasto), cancelaciones, estados de cuenta bancarios, realizados, informes, proyectos, actas, análisis, entre otros que considere pertinente. Especificó que en caso estén relacionadas con adiciones y/o deducciones de ejercicios anteriores, debía presentar las declaraciones juradas de esos ejercicios, así como la documentación que sustente dichas adiciones y/o deducciones.

Que en el Punto 1.13 del Resultado al Requerimiento N° (fojas 32833 a 32837 y 32882), la Administración concluyó que la recurrente no sustentó la naturaleza, cuantía, devengo ni causalidad de la deducción. Dejó constancia que la recurrente presentó un escrito el 29 de setiembre de 2017 (fojas 32792 y 32800), en el que indicó que la deducción corresponde a la prima generada por la adquisición de la cartera hipotecaria del Banco del Trabajo en setiembre de 2007, que amortiza en línea recta en un periodo no mayor de 5 años, que el vencimiento promedio de dicha cartera es noviembre de 2020, que tributariamente se amortiza en función al plazo de su vencimiento y que debido a ello repara la diferencia entre la amortización contable y la tributaria.

Que asimismo, dejó constancia que la recurrente presentó un archivo Excel denominado «1.13 BANTRA» (fojas 1089 a 1111), el documento denominado «Transferencia de cartera del Banco de Trabajo a Interbank» suscrito el 11 de setiembre de 2007 (fojas 1077 a 1088), hojas de determinación del Impuesto a la Renta de los ejercicios 2007 a 2013 (fojas 1047 a 1061), dos cuadros (fojas 32770 y 32771), copia simple con el encabezado «Notas a los estados financieros al 31 de diciembre de 2008 y 2007» (foja 1076) y el cuadro que presentó en respuesta al Requerimiento N° (foja 446).





Que con relación a la información consignada en el archivo Excel «1.13 BANTRA», detalló la información contenida en las hojas «Deudores soles» y «Deudores dólares», las cuales incluyen la columna «Amortización 2013» totalizada en S/1 266 377,69, y la columna «Prima» totalizada en S/16 871 331,41. Adicionalmente, desglosó a modo de ejemplo la información contenida en cada uno de aquellas hojas.

Que de tales documentos, la Administración concluyó que la recurrente no presentó documentación sustentatoria ni explicación por escrito acerca del origen de los datos ahí consignados. Respecto al Contrato Transferencia de Cartera Crediticia, advirtió que en este se indica que la identificación y descripción de la cartera crediticia aparece en el Anexo N° 1 de dicho contrato, dejando constancia que este último no fue proporcionado por la recurrente.

Que con base a ello, indicó que la recurrente no acreditó la determinación de los importes que consideró como «Amortización 2013», ni proporcionó el sustento documentario y/o información alguna que acredite la naturaleza, cuantía, devengo en el ejercicio 2013, ni la correspondencia de tales importes con la compra de la cartera crediticia. Adicionalmente, indicó que la recurrente no se pronunció acerca de los ingresos relacionados al gasto que la indicada cartera crediticia le generaría, observando que tampoco presentó sustento que acredite la referida correlación entre el gasto y el ingreso.

Que mediante el Punto 6 del Anexo N° 2 del Requerimiento N° (fojas 32041 y 32044), emitido en virtud del artículo 75 del Código Tributario, la Administración comunicó a la recurrente sus conclusiones acerca del presente reparo remitiéndose al Punto 1.13 del Resultado del Requerimiento N° indicándole a la recurrente que debía presentar sus descargos.

Que en respuesta, la recurrente presentó un escrito el 14 de diciembre de 2018 (foja 31860), en el que reiteró lo manifestado anteriormente y presentó la determinación del Impuesto a la Renta (fojas 30872 a

   48 



Tribunal Fiscal

N° 00088-1-2021

30887), detalle de la cuenta 4403, Notas de los Estados Financieros (foja 30871), Kardex N° 38825 (fojas 30859 a 30870 y 30735 a 30838), detalle de clientes que conforman la cartera transferida y asientos contables (fojas 30839 a 30858).

Que en el Punto 6 del Resultado del Requerimiento N° (fojas 32007/vuelta y 32008), la Administración dejó constancia del escrito presentado, así como indicó que de forma adicional a lo presentado en respuesta al Requerimiento N° proporcionó fotocopia simple del detalle de los clientes que conforman la cartera transferida (en referencia al Anexo N° 1 del Contrato de Transferencia de Cartera Crediticia), así como indicó que presentó cuadros incorporando las columnas «Precio» y «Saldo Colocación» al archivo Excel 1.13 BANTRA (presentado anteriormente), precisando que tal información tiene relación con la consignada en el documento Kardex N° 38825.

Que adicionalmente, dejó constancia que el mismo 14 de diciembre de 2018, mediante correo electrónico, la recurrente presentó tres imágenes de pantalla contenidas en los Anexos N° 3 y 4 (fojas 31948 y 31949), con el fin de demostrar con un ejemplo, los ingresos registrados en la cuenta contable 51040104230108 «HPC INT GAN VIG MI VIV COFIDE» generados por la cartera adquirida.

Que producto de su evaluación, la Administración concluyó que la recurrente no se pronunció por escrito ni acreditó documentariamente los ingresos generados en el ejercicio 2013 por los prestatarios detallados en los cuadros que proporcionó, los cuales estarían relacionados directamente con el gasto por «Amortización 2013», indicando que no sustentó la correlación del gasto deducido en dicho ejercicio con los ingresos generados en ese mismo ejercicio.

Que adicionalmente, la Administración reconoció que existe coincidencia entre los importes consignados en el Contrato de Transferencia de Cartera Crediticia y los importes «Prima» y «Saldo de colocación» indicados en los cuadros presentados por la recurrente por cada prestatario. Asimismo, reconoció que el importe de «Amortización 2013» se calcula con base a importe «Prima».

Que de lo expuesto se aprecia que la controversia de autos se contrae a determinar si el reparo se encuentra acorde a ley.

Que el primer párrafo del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta establece que a efecto de determinar la renta neta de tercera categoría se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, así como los vinculados con la generación de ganancias de capital en tanto su deducción no esté expresamente prohibida por dicha ley.

Que el literal a) del artículo 57 de la indicada ley, modificado por la Ley N° 29306¹⁶, aplicable al período acotado, las rentas de tercera categoría se consideran producidas en el ejercicio comercial en el que se devenguen, lo que resulta de aplicación a la imputación de los gastos.

Que conforme 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 no es definido expresamente la Ley del Impuesto a la Renta, corresponde analizar sus alcances, recurriendo a su naturaleza contable, por cuanto ello permitirá determinar el período en el que deben reconocerse los ingresos (rentas) e imputarse los gastos.

Que este Tribunal mediante las Resoluciones N° 08534-5-2001, 00467-5-2003 y 09308-3-2004, entre otras, 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.

¹⁶ Publicada el 27 de diciembre de 2008.



Tribunal Fiscal

N° 00088-1-2021

Que según la explicación contenida en el párrafo 22 del Marco Conceptual para la preparación y presentación de los Estados Financieros de las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC), para permitir que los estados financieros cumplan sus objetivos, se les prepara sobre la base del devengado y, en tal sentido, 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 95 de dicho Marco señala 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 sobre el particular, Wilcox y San Miguel¹⁷ señalan que por el concepto de asociación, todos los gastos en los que se incurrió en el proceso de generación de los ingresos en un período deben estar asociados con estos ingresos, siendo que la asociación directa significa que cierto gastos pueden ser identificados, relacionándolos directamente con el proceso de generación de tales ingresos.

Que Hendriksen¹⁸ señala que la determinación de la oportunidad —fecha o período— de ocurrencia de los gastos exige: (i) su asociación con el ingreso y (ii) su presentación en el estado de ganancias y pérdidas del mismo ejercicio en que se presenta el ingreso correspondiente. Agrega que el apareamiento de los gastos con los ingresos exige hallar una asociación apropiada entre los dos.

Que en las Resoluciones N° 11969-3-2014 y 03316-1-2015, entre otras, este Tribunal ha señalado que para efecto de la aplicación del concepto del devengado es indispensable vincular directamente el ingreso con todos los gastos en los que se incurre para la generación de dicho ingreso, por existir una relación causa y efecto entre los ingresos y los gastos (principio de correlación o asociación entre la imputación de ingresos y gastos).

Que de la revisión de declaración jurada rectificatoria del Impuesto a la Renta del ejercicio 2013, contenida en el PDT 684 N° de 19 de julio de 2017 (fojas 486 y 489), se aprecia que la recurrente consignó en la casilla 103 Adiciones el importe de S/138 149 456,00; sin embargo, en el detalle presentado por la recurrente, se aprecia que tal monto comprende, entre otros, el importe en negativo de S/1 266 377,70 por «Provisión Prima Capital» (foja 463).

Que al respecto, la recurrente manifestó que aquella deducción corresponde a la prima generada por la adquisición de la cartera hipotecaria del Banco del Trabajo en el ejercicio 2007, la cual, de acuerdo a su política interna, amortizó contablemente bajo el método de línea recta por un periodo de 5 años, pero que tributariamente amortizó en función al plazo de vencimiento de dicha cartera (que tiene vencimiento promedio en noviembre de 2020), añadiendo que reparó la diferencia entre la amortización tributaria y contable.

Que asimismo, a fin de acreditar de correlación entre el gasto y los ingresos registrados en la Cuenta 51040104230108 «HPC INT GAN VIG MI VIV COFIDE» generados por la cartera adquirida, presentó las imágenes de pantalla contenidas en los Anexos N° 3 y 4 del Resultado del Requerimiento N° 0122180002923.

Que de lo actuado en fiscalización se advierte que en el Resultado al Requerimiento N°

¹⁷ WILCOX, Kirkland y SAN MIGUEL, Joseph (1995). *Introducción a la Contabilidad Financiera*. Segunda Reimpresión. México: Compañía Editorial Continental, S.A. de C.V. Página 90.

¹⁸ HENDRIKSEN, Eldon (1974). *Teoría de la Contabilidad*. Primera Edición. México: Unión Tipográfica Editorial Hispano-Americana. Página 211.





Tribunal Fiscal

N° 00088-1-2021

la Administración identificó que el importe deducido por la recurrente corresponde al indicado en la columna «Amortización 2013» del archivo «1.13 BANTRA», indicando que este se calcula con base al importe consignado en la columna «Prima» de aquel mismo archivo.

Que al respecto, en un primer momento la Administración consideró que, pese a lo indicado previamente, la recurrente no acreditó la determinación de los importes considerados como «Amortización 2013», esto es, no acreditó cómo determinó el importe deducido (foja 34424).

Que sin embargo, luego de evaluar la información que presentó la recurrente en respuesta al Requerimiento N° [redacted] reconoció que el importe deducido (indicado en la columna «Amortización 2013» del archivo «1.13 BANTRA»), coincide con los consignados en las columnas «Prima» y «Saldo de Colocación» por cada prestatario, y que estos en conjunto coinciden con los consignados en el Contrato de Transferencia de Cartera Crediticia (foja 34423/vuelta), por lo que no es exacto lo indicado en la apelada en sentido contrario.

Que en ese orden de ideas, corresponde a esta instancia determinar si la recurrente acreditó la correlación entre el indicado gasto y los ingresos generados en el ejercicio 2013.

Que de acuerdo a lo manifestado por la recurrente, el gasto reparado está relacionado a los ingresos obtenidos en el ejercicio 2013 producto de las retribuciones recibidas con ocasión de la cancelación de los créditos transferidos por el Banco del Trabajo, el cual incluye el cobro íntegro de los créditos, de los intereses moratorios, comisiones, entre otros.

Que de acuerdo al Contrato de Compra Venta de Cartera Crediticia del 11 de setiembre de 2007, suscrito entre la recurrente y el Banco de Trabajo, elevado a Escritura Pública por el Notario de Lima, Francisco Banda Gonzales¹⁹ (fojas 1077 a 1088), el Banco de Trabajo «vende, cede y transfiere a favor de INTERBNAK la titularidad y propiedad total, completa y absoluta de todas las Carteras de Crédito Mivivienda que posee el Banco del Trabajo, incluyendo el derecho a percibir, y cobrar el íntegro del principal de dichas Carteras Crediticias que al 31 de Agosto de 2007 asciende a la suma de US\$56 878 127,47 ... más los intereses moratorios, compensatorios, comisiones y toda y cualquier suma devengada y proveniente de las citadas Carteras Crediticias, así como la titularidad y el derecho sobre todas las garantías reales y personales que respaldan todos y cada uno de los créditos que componen dichas carteras crediticias, sin reserva, excepción ni limitación alguna» (Cláusula Segundo 2.1, foja 1087).

Que en esa misma cláusula se precisa que la identificación y descripción de aquellas Carteras Crediticias aparecen en el Anexo N° 1 de dicho Contrato y que este señala *la cartera crediticia respecto de bienes inmuebles terminados y de bienes inmuebles futuros, incluyendo la cartera en situación judicial, así como el nombre del prestatario, el número de su Documento Nacional de Identidad, el saldo por principal adeudado por el respectivo crédito Mivivienda al día 31 de Agosto de 2007 ..., saldo adeudado por principal por el Banco del Trabajo a COFIDE ..., la fecha de desembolso del crédito y tipo de garantía real y/o personal que lo respalda...*» (Cláusula Segundo 2.1, foja 1087).

Que asimismo, las partes estipularon que la recurrente adquiere a partir del 11 de setiembre de 2007 todas las facultades, atribuciones y derechos para percibir y cobrar el íntegro del principal, intereses moratorios, intereses compensatorios, portes, comisiones y gastos de los respectivos deudores que se hubieren devengado desde el 1 de setiembre de 2007 y, en general, de todos los pagos que estos últimos deban efectuar en virtud de los respectivos contratos de crédito celebrados y suscritos con el Banco de Trabajo, que se hubieren devengado desde el 1 de setiembre de 2007, proveniente de todos y cada uno de los créditos que componen e integran las carteras crediticias, sin reserva, restricción, excepción ni limitación alguna (Cláusula Segundo 2.4, foja 1086).

¹⁹ Cabe precisar que según consta en el testimonio de la indicada escritura pública, la minuta del contrato fue registrada por el notario bajo el Kardex N° 38825 (foja 1088).

51



Tribunal Fiscal

N° 00088-1-2021

Que adicionalmente, las partes convinieron en que el Banco del Trabajo entregaría a la recurrente hasta el 30 de setiembre de 2007, mediante Acta de Entrega suscrita mediante certificación notarial, un expediente por cada crédito hipotecario integrante de las carteras crediticias transferidas, especificándose que tal expediente contendrá, por lo menos, lo siguiente (Cláusula Segundo 2.5 y Anexo 4, fojas 1085, 1086 y 30741):

- i. Para el caso de Unidades Inmobiliarias Independizadas: Testimonio de Escritura Pública por los Contratos de Crédito y Constitución de Garantía Hipotecarias, y sus respectivas adendas, de ser el caso. Se especificó que en el Anexo 2 de tal contrato se identificaría a aquellos clientes que no hayan suscrito las respectivas Escrituras Públicas de constitución de Garantías Hipotecarias; Partida Registral o Manifiesto del Registrador Público en los que se indiquen los datos correspondientes a las inscripciones de Garantías Hipotecarias; Certificado de Gravamen actualizado, en el que aparezca inscrita la Garantía Hipotecaria respectiva; Tasación y valorización del inmueble respectivo.
- ii. Para el caso de Unidades Inmobiliarias que no cuentan con independización: Testimonio de Escritura Pública por los Contratos de Crédito y Constitución de Garantía Hipotecaria sobre Bien Futuro (un Testimonio por proyecto inmobiliario). Se especificó que en el caso que existan hipotecas constituidas sobre el inmueble matriz, se entregará el Testimonio de la Escritura Pública de Constitución de Garantía Hipotecaria sobre el respectivo inmueble; Cartas Fianza, fianzas solidarias, depósitos en garantía otorgados por el Promotor o en respaldo de este; Certificado de Gravamen actualizado, en el que aparezca inscrita la Garantía Hipotecaria sobre el inmueble matriz; última tasación y valorización vigente del inmueble matriz.

Que el precio pactado por la venta de las carteras crediticias asciende a \$4 993 107,67, el cual proviene de la aplicación de la fórmula siguiente (Cláusula Tercero 2.5, fojas 1084 y 1085):

Saldo x 1.0641 - Adeudado - [(TC Bantra - TC Cofide) x 1.0641]		
Donde:		
Saldo	Saldo por principal de los créditos que integran las carteras crediticias de acuerdo a los respectivos cronogramas de pago emitidos por el Banco de Trabajo y conciliados con sus saldos contables calculados al 31 de agosto de 2007	\$65 878 127,47
Adeudado ²⁰	Saldo por principal del adeudado que mantenga el Banco de Trabajo con Cofide proveniente del Convenio de Canalización de Recursos del Fondo Mivivienda de 29 de Marzo de 1999, calculado al 31 de agosto de 2007	\$55 487 504,32
TC Bantra	Suma de todas las cantidades a que se ascienden los saldos por principal de los tramos concesionales de los créditos que integran las carteras crediticias, calculadas al 31 de agosto de 2007	\$11 268 588,12
TC Cofide	Suma de todas las cantidades a que se ascienden los saldos por principal de los tramos no concesionales de los créditos otorgados por Cofide al Banco de Trabajo por cada uno de los créditos que integran las carteras crediticias, calculadas al 31 de agosto de 2007	\$11 227 799,23
\$4 993 107,67 = \$65 878 127,47 x 1.0641 - \$55 487 504,32 - [(\$11 268 588,12 - \$11 227 799,23) x 1.0641]		

Que en la copia simple del Testimonio de la referida Escritura Pública proporcionada por la recurrente se aprecia que, entre otros, se insertaron los siguientes anexos: «Anexo 1 Relación de las Carteras Crediticias» (fojas 30794 a 30831), «Anexo N 2 Relación de Garantías que Respalдан las Carteras Crediticias» (fojas 30753 a 30793), «Anexo 2-A Relación de Cartas Fianzas Bancarias otorgadas a favor del Banco de Trabajo» (fojas 30747 a 30752), «Anexo 2-B Relación de Depósitos en Garantía por las Carteras Crediticias» (foja 30746), Cuadro denominado «Hipotecas Matrices» (fojas 30744 y 30745).

Que de los acuerdos contractuales antes indicados se desprende que a fin de acreditar los ingresos obtenidos en el ejercicio 2013 producto de las retribuciones recibidas con ocasión de la cancelación de las carteras crediticias que le transfirió el Banco del Trabajo, correspondía que la recurrente acreditara

²⁰ En el contrato se indica que la recurrente asumirá las obligaciones de pago del saldo principal adeudado que mantenía a dicha fecha, el Banco de Trabajo con Cofide provenientes del Convenio de Canalización de Recursos del Fondo Mivivienda de 25 de marzo de 1999, calculado al 31 de agosto de 2007, sin que en ningún caso la recurrente asuma pasivo adicional alguno por esos y otros conceptos.

[Firmas manuscritas] 52 *[Firma manuscrita]*



Tribunal Fiscal

N° 00088-1-2021

que reconoció en el ejercicio 2013, toda y cualquier suma devengada y proveniente de las citadas Carteras Crediticias (ingresos por el principal, intereses moratorios, intereses compensatorios, comisiones, incluyendo al ejecución de las garantías constituidas, de ser el caso).

Que a efecto de acreditar los indicados ingresos, la recurrente presentó las imágenes de pantalla que obran en los Anexos N° 3 y 4 del Resultado al Requerimiento N° (fojas 31948 y 31949).

Que de la revisión de los citados documentos se aprecia que contienen información referida únicamente al cliente con Código Único 9683396, quien cuenta con un crédito con vencimiento al 20 de julio de 2020 y que al 14 de diciembre de 2018 el saldo de dicho financiamiento asciende a S/48 803,12. Cabe precisar que según cuadro 1.13 BANTRA, el importe correspondiente a la amortización del ejercicio 2013 por esta cartera crediticia asciende a S/427,77 (fojas 30856 y 30854).

Que al respecto, si bien es posible identificar del total del gasto el importe que corresponde asignar al indicado crédito, la recurrente no ha acreditado la correlación entre este y el ingreso que en el ejercicio 2013 le habría generado aquella cartera, ni ha acreditado tal correlación entre la totalidad del gasto que pretende deducir y los ingresos derivados de la totalidad de los créditos que le fueron transferidos.

Que en tal sentido, lo presentado por la recurrente resulta insuficiente para acreditar la correlación en el ejercicio 2013 entre el gasto y el ingreso derivados de las carteras crediticias que la recurrente adquirió del Banco del Trabajo, de acuerdo al detalle contenido en el Anexo N° 1 del Contrato de Compra Venta de Carteras Crediticias de 11 de setiembre de 2007, por lo que el reparo se encuentra acorde a ley, correspondiendo mantenerlo y confirmar la apelada en este extremo.

Que en cuanto a lo argumentado en el sentido que de confirmar la apelada se estaría generando doble imposición debido a que desde el año 2007 hasta el 2012 ha adicionado contablemente el íntegro de la amortización registrada por la prima de cartera, corresponde señalar que el reparo de autos obedece a que la recurrente no acreditó la correlación entre el ingreso y el gasto que pretende deducir en el ejercicio fiscalizado, esto es, el ejercicio 2013, lo que trae como consecuencia lógica la imposibilidad de tomar el referido gasto en dicho ejercicio, situación que difiere de la imposición de un doble gravamen por el mismo hecho imponible, como sugiere la recurrente.

5. Gastos por indemnización por los que no sustentó su causalidad y devengo por S/1 296 625,00

Que la recurrente sostiene que discrepa de la posición de la Administración, toda vez que el reparo no se encuentra acorde a ley y se remite a los argumentos expuestos y medios de prueba presentados durante la fiscalización y a lo largo del procedimiento contencioso tributario.

Que la Administración señala que mantuvo el reparo por S/1 210 000,00 correspondiente al pago ordenado según Resolución Judicial por la demanda interpuesta por al considerar que el importe pagado por la recurrente tuvo su origen en su falta de diligencia e incumplimiento de un mandato judicial y no en el ejercicio de su actividad gravada

Que agrega que el hecho que exista un mandato judicial no convierte al gasto en causal ya que debe evaluarse su origen, siendo que en este caso el gasto no se produce por un compromiso u obligación contractual de la recurrente con sus clientes en el ejercicio de actividad gravada o en el riesgo inherente a la misma, sino en el incumplimiento deliberado de un mandato judicial en perjuicio de un tercero.

Que agrega que la resolución judicial que obliga a la recurrente al pago de S/1 210 000,00 es de abril del 2012, por lo que no se acreditó su devengo en el ejercicio 2013.

Que de otro lado, refiere que mantuvo el reparo por S/86 624,43 correspondiente al pago ordenado por mandato judicial en favor de al considerar que, si bien la recurrente

53



Tribunal Fiscal

N° 00088-1-2021

acreditó el cumplimiento del principio de causalidad, no acreditó su devengo en el ejercicio 2013, toda vez que la sentencia que la obliga al referido pago es de junio de 2012; además, observó que la recurrente no cumplió con acreditar el uso de medios de pago, lo que habilita la aplicación del artículo 8 de la Ley N° 28194.

Análisis

Que del numeral 5 del apartado B del Punto II del Anexo N° 2 a la Resolución de Determinación N° (foja 34467/vuelta), emitida por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2013, se aprecia que la Administración reparó la renta neta imponible por S/1 296 625,00, correspondiente a gastos de indemnización, al considerar que la recurrente no sustentó su causalidad y devengo. Señaló como base legal el literal g) del artículo 24-A, el artículo 37, artículo 55 y artículo 57 de la Ley del Impuesto a la Renta, y artículo 13-B de su Reglamento.

Que en el Punto 5 del Anexo N° 5 a la Resolución de Determinación N° (fojas 34416 a 34422) se aprecia que la Administración estableció el reparo respecto de los gastos de indemnización detallados en el Anexo N° 6 del Resultado al Requerimiento N° ²¹ (fojas 31946 y 34416):

Periodo	Asiento Contable	Cuenta Contable	Fecha	Denominación	Importe S/
2013-04	2511817	460500000001040000	01/04/2013	INDEM. CLIENTES INFRACC. EN LA REGULACIÓN	1 210 000,00
2013-02	2445163	460500000001040000	28/02/2013	INDEM. CLIENTES INFRACC. EN LA REGULACIÓN	86 624,43
					<u>1,296,624.43</u>

Que de autos se aprecia que por medio del Punto 1 del Requerimiento N° y su Anexo N° 1 (fojas 32659/vuelta, 32665 y 32666), la Administración le solicitó a la recurrente que explique por escrito la naturaleza de tales gastos, indicando la base legal respectiva, adjuntando, entre otros, comprobantes de pago, contratos y documentos probatorios específicos emitidos en su oportunidad, asientos contables, trabajos realizados, proyectos, informes, dictámenes u otros que considere pertinente. Especificó que debía exhibir el documento que acredite la cancelación de los comprobantes de pago (cheque, transferencia, constancia de pago en efectivo), según lo indicado en la Ley N° 28194, y que los comprobantes de pago que exhiba debían adjuntar la documentación que permita sustentar, entre otros, el devengo y la causalidad del gasto, además de permitir identificar la naturaleza del gasto contabilizado.

Que en el Punto 1.6 del Resultado al Requerimientos N° y su Anexo N° 6 (fojas 32630, 32644/vuelta, 32645 y 32656), la Administración dejó constancia que la recurrente únicamente proporcionó el asiento contable correspondiente a la indemnización pagada por S/1 210 000,00 y no proporcionó información alguna respecto de la indemnización de S/86 624,43, concluyendo que no proporcionó documentación a fin de sustentar la naturaleza, causalidad y devengo del gasto.

Que la indicada observación fue reiterada en el Punto 1.6 del Requerimiento N° (fojas 32230 a 32232/vuelta y 32241), indicando a la recurrente que debía presentar sus descargos (foja 32226/vuelta).

Que en el Ítem A del Punto 1.6 del Resultado al Requerimiento N° y su Anexo N° 6 (fojas 32180, 32208, 32199/vuelta y 32200/vuelta), la Administración dejó constancia del escrito del 15 de noviembre de 2018 (fojas 32205, 32164 y 32165) en el que la recurrente señaló que las indemnizaciones derivan de las controversias en las que era parte y que dieron origen a que se encuentre obligada, judicial o extrajudicialmente, a realizar dichos pagos.

²¹ Excluyó el importe de S/25 001,25, correspondiente al pago en favor de Irvin Martín Taboada Vega como consecuencia de una transacción extrajudicial que puso fin a una demanda por despido desproporcionado, dado que tal importe fue adicionado en la declaración rectificatoria presentada el 14 de diciembre de 2018 mediante PDT 0684 N° para efectos de la determinación de la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2013 (foja 34416).





Tribunal Fiscal

N° 00088-1-2021

Que en el caso específico de la indemnización por S/1 210 000,00, dejó constancia de la documentación presentada por la recurrente, respecto de la cual concluyó que el desembolso no cumple con el principio de causalidad al no guardar relación con la generación de renta gravada o el mantenimiento de la fuente productora, toda vez que el pago de la indemnización se debe a una negligencia de la recurrente al autorizar y desembolsar el indicado importe, a pesar que con la Resolución N° del 22 de setiembre de 2010, tomó conocimiento del mandato de la restricción del patrimonio de la recurrente que se impuso a sus administradores judiciales y que debido a ello, la indemnización a favor de dicha persona jurídica obedece a que la recurrente no fue diligente al autorizar la disposición del importe observado. Adicionalmente, indicó que la recurrente no proporcionó medio de pago (foja 32180).

Que acerca de la indemnización por S/86 624,43, la Administración dejó constancia de la documentación presentada por la recurrente, respecto de la cual concluyó que no cumple con el principio de causalidad al no haber acreditado su relación con la generación de renta gravada o el mantenimiento de la fuente productora, toda vez que, si bien el pago de la indemnización corresponde al pago de intereses moratorios y compensatorios a favor de la recurrente no se observa la razón por la que se pagó tales intereses. Adicionalmente, indicó que la recurrente no proporcionó medio de pago. Asimismo, se observa que si bien invocó el artículo 57 de la Ley del Impuesto a la Renta, no formuló observación relación al cumplimiento o incumplimiento de tal artículo (foja 32180).

Que mediante el Requerimiento N° y el Punto 11 de su Anexo N° 2 (fojas 32041/vuelta y 32044), emitido en virtud del artículo 75 del Código Tributario, la Administración comunicó a la recurrente sus conclusiones acerca del presente reparo, remitiéndose al Ítem A del Punto 1.6 del Resultado del Requerimiento N° indicándole a la recurrente que debía presentar sus descargos.

Que en respuesta, la recurrente presentó un escrito el 14 de diciembre de 2018 (fojas 31851 a 31856), en el que señaló que el pago de la indemnización por S/1 210 000,00 se debe a una obligación judicial que tuvo su origen en una Sentencia del 3 Juzgado Civil de Lima que tiene carácter de cosa juzgada, la cual debe ser cumplida a fin de evitar contingencias, ya sea con el Poder Judicial por desacato o un posterior embargo, lo que afectaría su imagen frente a sus clientes. Añade que el 19 de abril de 2013, mediante Resolución N° 97, se declaró la firmeza de la obligación de realizar el desembolso.

Que en cuanto al pago de la indemnización de S/86 624,43, la recurrente indicó en el referido escrito que el pago lo realizó en cumplimiento de una obligación judicial.

Que en el Punto 11 del Resultado del Requerimiento N° y su Anexo N° 6 (fojas 31946 y 31997 a 32003/vuelta), la Administración dejó constancia de la presentación del aludido escrito e indicó que el hecho que una sentencia judicial obligue a realizar un determinado acto al contribuyente, no conlleva a tener efectos tributarios, sino que, como todas las operaciones realizadas por la recurrente, debe cumplir con el principio de causalidad, devengo, bancarización, entre otros que indica la Ley del Impuesto a la Renta y su Reglamento.

Que en el caso concreto de la indemnización por S/1 210 000,00 ordenada por el Poder Judicial, señaló que el desembolso no guarda relación con la generación de renta gravada o el mantenimiento de la fuente productora (causalidad) ya que obedece a la falta de diligencia de la recurrente y que el solo hecho de estar contenida en una resolución judicial no le da efecto causal para su deducción.

Que en cuanto a la indemnización por S/86 624,43, indicó que el mandato judicial se refiere a intereses compensatorios y moratorios, debido a que la recurrente no otorgó la disposición del saldo de la Cuenta N° 000-025879 a por lo que tales intereses compensatorios y moratorios no estaban relacionados con la generación de renta gravada y el mantenimiento de la fuente productora (causalidad). Añadió que la recurrente no proporcionó medio de pago.



Tribunal Fiscal

N° 00088-1-2021

Que en el Punto 5 del Anexo N° 5 a la Resolución de Determinación N° (fojas 34416 a 34422) se aprecia que la Administración formuló reparo respecto del gasto por ambas indemnizaciones, haciendo un recuento de las observaciones contenidas en los Resultados a los Requerimientos N° y sin añadir observación alguna; sin embargo, en la resolución apelada se aprecia que la Administración únicamente dio por sustentada la causalidad del gasto por la indemnización de S/86 624,43, pero mantuvo el reparo al considerar que este no se devengó en el ejercicio 2013 y porque la recurrente no cumplió con acreditar el uso de medios de pago, lo que habilita la aplicación del artículo 8 de la Ley N° 28194.

Que de lo expuesto se aprecia que la controversia de autos se contrae a determinar si el reparo se encuentra acorde a ley.

Que el primer párrafo del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta establece que a efecto de determinar la renta neta de tercera categoría se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, así como los vinculados con la generación de ganancias de capital en tanto su deducción no esté expresamente prohibida por dicha ley.

Que este Tribunal indicó en las Resoluciones N° 08634-2-2001 y 05154-8-2013, entre otras, que el principio de causalidad es la relación de necesidad que debe establecerse entre los gastos y la generación de renta o el mantenimiento de la fuente, noción que en nuestra legislación es de carácter amplio pues se permite la sustracción de erogaciones que no guardan dicha relación de manera directa, no obstante ello, el principio de causalidad debe ser atendido, por lo que para ser determinado deberán aplicarse criterios adicionales como que los gastos sean normales de acuerdo con el giro del negocio o estos mantengan cierta proporción con el volumen de las operaciones, entre otros.

Que en la misma línea, este Tribunal señaló en las Resoluciones N° 08278-4-2012 y 06072-5-2003, entre otras, que de acuerdo con la naturaleza del Impuesto a la Renta, que recoge en materia de gastos el principio de causalidad, todo ingreso debe estar relacionado con un gasto cuya causa sea la obtención de dicha renta o el mantenimiento de su fuente productora, noción que, sin embargo, debe analizarse, en cada caso en particular, considerando los criterios de razonabilidad y proporcionalidad, atendiendo a la naturaleza de las operaciones realizadas por cada contribuyente, su volumen, etc., pues puede suceder que la adquisición de un mismo bien o servicio para una empresa constituya un gasto deducible mientras que para otra no, debiéndose analizar si el gasto se encuentra debidamente sustentado con la documentación correspondiente y si su destino está acreditado.

Que en la Resolución N° 13373-4-2009 este Tribunal ha determinado que el pago de una indemnización es causal, en tanto se origine en riesgos propios del desarrollo de la actividad generadora de renta gravada del contribuyente.

Que de otro lado, el inciso a) del artículo 57 de la Ley del Impuesto a la Renta, modificado por la Ley N° 29306²², aplicable al período acotado, las rentas de tercera categoría se consideran producidas en el ejercicio comercial en el que se devenguen, lo que resulta de aplicación a la imputación de los gastos.

Que conforme 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 no es definido expresamente la Ley del Impuesto a la Renta, corresponde analizar sus alcances, recurriendo a su naturaleza contable, por cuanto ello permitirá determinar el período en el que deben reconocerse los ingresos (rentas) e imputarse los gastos.

Que este Tribunal mediante las Resoluciones N° 08534-5-2001, 00467-5-2003 y 09308-3-2004, entre otras, ha establecido que resulta apropiada la utilización del concepto que otorga la doctrina contable

²² Publicada el 27 de diciembre de 2008.





Tribunal Fiscal

N° 00088-1-2021

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 en tal sentido, al tratarse de una definición contable, es pertinente que se recurra a la explicación establecida tanto en el Marco Conceptual de las Normas Internacionales de Contabilidad como en la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) 1²³, referida a la presentación de Estados Financieros, en los que se señala que a efecto de permitir que los estados financieros cumplan sus objetivos se los prepara sobre la base contable del devengado, precisándose que de acuerdo con este criterio, los ingresos, costos y gastos se reconocen cuando se ganan o se incurren y no cuando se cobran o se pagan, mostrándose en los libros contables y expresándose en los estados financieros a los cuales corresponden.

Que adicionalmente, la citada NIC 1 precisaba que de acuerdo con este criterio, se reconocían las partidas de activos, pasivos, patrimonio, ingresos y gastos, cuando se satisfacían las definiciones y criterios de reconocimiento previstos en el Marco Conceptual.

Que este Tribunal en las Resoluciones N° 02812-2-2006 y 22298-3-2012, entre otras, ha interpretado que el concepto del 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 mediante la Resolución N° 01203-2-2008, entre otras, este Tribunal ha indicado qué debe entenderse por «devengado» para así determinar cuándo o en qué momento, se deben reconocer los ingresos y/o gastos y para ello debe tenerse en consideración las siguientes características: a) requiere que se hayan producido los hechos sustanciales generadores del ingreso o del gasto, b) requiere que el derecho al ingreso o compromiso de gasto no esté sujeto a condición que pueda hacerlo inexistente al momento de cumplirse lo comprometido y c) no requiere actual exigibilidad o determinación, ni fijación de término preciso para el pago, puede ser obligación a plazo y de monto no determinado aún.

Que en la Resolución N° 06710-3-2015 se ha señalado que los elementos determinantes para definir el ejercicio al que se imputará el gasto son determinar que se hayan producido los hechos sustanciales generadores del gasto originado en el momento en que se genera la obligación de pagarlo, aun cuando a esa fecha no haya existido el pago efectivo; que el compromiso no esté sujeto a condición que pueda hacerlo inexistente y que esté sustentado en un comprobante de pago en el caso que exista la obligación de emitirlo; no siendo un condicionante para su devengo, ni la fecha en que se emitió o recibió dicho comprobante de pago, ni la fecha de su registro contable.

Que conforme con el Marco Conceptual para la Información Financiera, 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 y que dicho proceso, al que se denomina comúnmente correlación de costos con ingresos de actividades ordinarias, implica el reconocimiento simultáneo o combinado de unos y otros, si surgen directa y conjuntamente de las mismas transacciones u otros sucesos.

Que de otro lado, según el artículo 4 del Texto Único Ordenado de la Ley Orgánica del Poder Judicial aprobado por Decreto Supremo N° 017-93-JUS, toda persona y autoridad está obligada a acatar y dar cumplimiento a las decisiones judiciales o de índole administrativa, emanadas de autoridad judicial competente, en sus propios términos, sin poder calificar su contenido o sus fundamentos, restringir sus efectos o interpretar sus alcances, bajo la responsabilidad civil, penal o administrativa que la ley señala.

²³ En la versión aprobada por el Consejo Normativo de Contabilidad mediante Resolución de Consejo Normativo de Contabilidad N° 053-2013-EF/30, vigente para el año 2013.

57



Tribunal Fiscal

N° 00088-1-2021

No se puede dejar sin efecto resoluciones judiciales con autoridad de cosa juzgada, ni modificar su contenido, ni retardar su ejecución, ni cortar procedimientos en trámite, bajo la responsabilidad política, administrativa, civil y penal que la ley determine en cada caso.

Que por su parte, el artículo 3 del Texto Único Ordenado de la Ley N° 28194, Ley para la Lucha contra la Evasión y para la Formalización de la Economía, aprobado por Decreto Supremo N° 150-2007-EF, establece que las obligaciones que se cumplan mediante el pago de sumas de dinero cuyo importe sea superior al monto a que se refiere el artículo 4²⁴ (S/3 500,00 o \$1 000,00), se deberán pagar utilizando los medios a que se refiere el artículo 5, aun cuando se cancelen mediante pagos parciales menores a dichos montos.

Que el artículo 5 de la citada ley dispone que los medios de pago a través de empresas del sistema financiero que se utilizarán en los supuestos previstos en el artículo 3 son los siguientes: a) Depósitos en cuentas, b) Giros, c) Transferencias de Fondos, d) Órdenes de pago, e) Tarjetas de débito expedidas en el país, f) Tarjetas de crédito expedidas en el país y g) Cheques con la cláusula de «no negociables», «intransferibles», «no a la orden» u otra equivalente, emitidos al amparo del artículo 190 de la Ley de Títulos Valores, precisándose que mediante decreto supremo refrendado por el Ministro de Economía y Finanzas se podrá autorizar el uso de otros medios de pago considerando, entre otros, su frecuencia y uso en las empresas del sistema financiero o fuera de ellas.

Que el artículo 8 de la ley en mención establece que, para efectos tributarios, los pagos que se efectúen sin utilizar medios de pago no darán derecho a deducir gastos, costos o créditos, a efectuar compensaciones ni a solicitar devoluciones de tributos, saldos a favor, reintegros tributarios, recuperación anticipada, restitución de derechos arancelarios. Para efecto de lo dispuesto, se deberá tener en cuenta, adicionalmente, lo siguiente: a) En el caso de gastos y/o costos que se hayan deducido en cumplimiento del criterio de lo devengado de acuerdo a las normas del Impuesto a la Renta, la verificación del medio de pago utilizado se deberá realizar cuando se efectúe el pago correspondiente a la operación que generó la obligación y b) En el caso de créditos fiscales o saldos a favor utilizados en la oportunidad prevista en las normas sobre el Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo y del Impuesto de Promoción Municipal, la verificación del medio de pago utilizado se deberá realizar cuando se efectúe el pago correspondiente a la operación que generó el derecho.

Que agrega dicho artículo que en caso que el deudor tributario haya utilizado indebidamente gastos, costos o créditos, o dichos conceptos se tornen indebidos, deberá rectificar su declaración y realizar el pago del impuesto que corresponda, y que de no cumplir con declarar y pagar, la SUNAT en uso de las facultades concedidas por el Código Tributario emitirá y notificará la resolución de determinación respectiva.

5.1. Gasto por indemnización de S/1 210 000,00 a favor de

5.1.1. Causalidad del gasto

Que obra en autos la Resolución N° del 19 de agosto de 2011, emitida por el Tercer Juzgado Civil de la Corte Superior de Justicia de Lima, en referencia al incidente que se suscitó en el cuaderno cautelar del Expediente N° 10476-2010-62-1801-JR-CI-03 (fojas 31017/vuelta y 31018), por el cual

solicitó al Juzgado que requiera a la recurrente la restitución de S/1 210 000,00, que los ex administradores judiciales de dicha cooperativa retiraron de su cuenta en el banco de la recurrente, a pesar que esta tenía conocimiento de la Resolución N° de aquel expediente, que le fue notificada el 22 de setiembre del mismo año, que dispuso que los administradores judiciales de la cooperativa únicamente podían disponer en el ejercicio de sus funciones del patrimonio de aquella hasta

²⁴ Modificado por Decreto Legislativo N° 975, publicado el 15 de marzo de 2007.





Tribunal Fiscal

N° 00088-1-2021

por S/100 000,00 y ordenó oficiar, entre otro, a la recurrente, a fin de informarle que la disponibilidad de los fondos administrados está restringida hasta por la suma indicada (foja 31024/vuelta). En atención a tales circunstancias, el referido Juzgado ordenó a la recurrente restituir el indicado importe a la cooperativa, toda vez que advirtió omisión de funciones por parte de su personal, quienes, al no haber ejercido la debida diligencia, permitieron que el accionar irregular de los ex administradores judiciales de la cooperativa pueda ejecutarse; así, señaló que la recurrente incumplió con el mandato judicial y el deber de cuidado establecido en la comunicación que le cursó.

Que la indicada resolución fue confirmada por Resolución N° del 16 de abril de 2012, emitida por la Séptima Sala Civil de la Corte Superior de Justicia de Lima, en el cuadernillo de apelación N° 10476-2010-43-1801-JR-CI-03 (fojas 31020 a 31027), en la que el colegiado superior señaló que la recurrente actuó sin emplear la debida diligencia, pues por la naturaleza de la operación financiera realizada le era exigible un mayor deber de cuidado al estar de por medio la intangibilidad del patrimonio de la cooperativa; adicionalmente, ordenó que la indicada restitución debería realizarse en el plazo de 5 días hábiles siguientes a la notificación de la resolución.

Que obra en autos el depósito judicial del Cheque N° el 2 de abril de 2013, realizado por la recurrente a favor de la cooperativa por el importe ordenado (foja 31038); correos de coordinación entre funcionarios de la recurrente en referencia a la generación del indicado cheque (fojas 31029 y 31010); cargo de presentación del 2 de abril de 2013 respecto del escrito "Cumple mandato", por el cual la recurrente comunica al Juzgado que dio cumplimiento a la restitución ordenada y confirmada en las resoluciones antes comentadas (fojas 31039 y 31040); Resolución N° del 19 de abril de 2013, emitida por el Juzgado, por la cual, entre otros, se endosa a favor de la cooperativa el aludido depósito judicial (fojas 31043/vuelta y 31044).

Que de los documentos indicados se desprende que el gasto incurrido por la recurrente obedece al pago efectuado por mandato judicial en favor de el cual tenía por propósito restituir a dicha persona jurídica (cliente de la recurrente) la suma de S/1 210 000,00 que fue retirada de su cuenta bancaria en el banco de la recurrente por sus administradores judiciales el 21 y 22 de octubre de 2010, esto es, después que la recurrente fue notificada el 22 de setiembre de 2010 con la resolución judicial que dispuso que los administradores judiciales de su cliente solo podían disponer de los activos de la indicada persona jurídica hasta por S/100 000,00.

Que quedó acreditado por el órgano jurisdiccional, tanto en la Resolución N° como en la Resolución N° que la confirmó, que el personal de la recurrente permitió el irregular accionar de los administradores judiciales de su cliente, al omitir la debida diligencia en las funciones cautelares que le fueron encomendadas por mandato judicial, lo que derivó en que la recurrente se encuentre obligado a restituir el aludido importe, objeto del reparo bajo análisis.

Que de lo expuesto se aprecia que el referido mandato judicial le fue impuesto a la recurrente con motivo de su relación con la cooperativa en el marco del servicio financiero que aquélla le brinda; asimismo, se aprecia que el incumplimiento de aquel mandato se produjo por el ejercicio negligente del personal de la recurrente, debiendo precisarse que en aquel proceso no se hace referencia a la ocurrencia de acto delictivo por parte del personal de la recurrente, sino únicamente su omisión de diligencia debida.

Que en tal sentido, si bien el daño o perjuicio que sufrió el cliente de la recurrente no se condice con los estándares de seguridad que debe cumplir un servicio financiero idóneo, no es menos cierto que las disposiciones de dinero a través de una cuenta bancaria se encuentran expuestas a riesgos de diversa naturaleza, incluyendo el error humano o la negligencia del personal encargado en la ejecución del servicio prestado, por lo que se concluye que el gasto incurrido por la recurrente en cumplimiento del mandato judicial que le ordenó restituir a su cliente el dinero que fue retirado irregularmente de su cuenta bancaria debido al ejercicio negligente de su personal, cumple con el principio de causalidad al tener lugar a partir de la relación entre la recurrente y su cliente en el marco del servicio financiero que esta le brinda,

 59



Tribunal Fiscal

N° 00088-1-2021

toda vez que el gasto incurrido guarda relación con la generación de la renta gravada o el mantenimiento de la fuente productora, por lo que este extremo del reparo no se encuentra acorde a ley.

Que en cuanto a lo señalado por la Administración en el sentido que el hecho que exista un mandato judicial no convierte al gasto en causal sino que debe evaluarse el origen del mismo y que en este caso el gasto no se produce por un compromiso u obligación contractual de la recurrente con sus clientes en el ejercicio de actividad gravada o en el riesgo inherente a la misma, sino en el incumplimiento deliberado de un mandato judicial en perjuicio de un tercero, cabe reiterar lo previamente indicado en cuanto a que se advierte que la razón principal para levantar el reparo es la vinculación del gasto con la relación entre la recurrente y su cliente con motivo del servicio financiero brindado por aquélla, siendo que las circunstancias que generaron el gasto incurrido se contraen a aquella relación, por lo que no corresponde estimar lo indicado por la Administración.

5.1.2. Devengo del gasto

Que sin perjuicio de lo resuelto en la resolución apelada respecto a la causalidad del gasto, se aprecia que en el segundo párrafo de la página 50 de dicha resolución (foja 34845/vuelta) se pronunció acerca del devengo del mismo, señalando que no se acreditó su devengo en el ejercicio 2013, toda vez que la resolución judicial que obliga a la recurrente al pago de S/1 210 000,00, es de abril del 2012.

Que al respecto, es del caso señalar que si bien la Resolución de Determinación N° (Punto 5 del Anexo N° 5 a fojas 34416 a 34422) incluyó en la base legal del reparo al artículo 57 de la Ley del Impuesto a la Renta (fórmula que se repite en los Resultados de los Requerimientos N°²⁵ y²⁶), no expresa fundamento alguno que contenga las razones por las que este no se habría devengado en el ejercicio 2013, limitándose únicamente a desarrollar los fundamentos por los que consideró que el gasto no cumple con el principio de causalidad.

Que corresponde mencionar que el hecho que dichos resultados a los requerimientos y la resolución de determinación hayan glosado el artículo 57 de la Ley del Impuesto a la Renta, no implica que los casos evaluados contengan observaciones relacionadas al cumplimiento o incumplimiento de los alcances del indicado artículo (devengo del gasto), toda vez que es propio de un procedimiento de fiscalización que se señale de forma expresa las razones por las que en determinada operación concreta no se cumple con acreditar lo requerido, atendiendo a las particularidades de cada caso evaluado.

Que en el caso específico de la indemnización por S/1 210 000,00, al señalar los «Motivos determinantes del reparo», la Resolución de Determinación N° realizó un recuento de lo indicado en los Requerimientos N° y (descripciones y observaciones detalladas en los párrafos precedentes²⁷), apreciándose que en ninguno de aquellos señaló que la recurrente no acreditó el devengo del gasto en el ejercicio 2013 debido a que la resolución judicial que obligó a la recurrente al pago de S/1 210 000,00, es de abril del 2012.

Que es la resolución apelada, por el contrario, la que expresa tal fundamento, con lo cual pretende darle

²⁵ Si bien en este se evalúa las resoluciones judiciales descritas en los párrafos precedentes, se aprecia que ninguna de sus observaciones recae en el devengo de gasto, sino en el principio de causalidad y la utilización de medios de pago, siendo que este último aspecto no fue reiterado en el análisis efectuado en el Resultado al Requerimiento N°

²⁶ Si bien en este se evalúa las resoluciones judiciales descritas en los párrafos precedentes, se aprecia que ninguna de sus observaciones en torno a ellas recae en el devengo de gasto, sino únicamente en el principio de causalidad.

²⁷ En el Resultado al Requerimiento N° la Administración indicó que la recurrente únicamente presentó un asiento contable, de lo que concluyó que no acreditó la naturaleza, causalidad y devengo del gasto. Luego, en el Resultado del Requerimiento N° evaluó las sentencias presentadas por la recurrente, sin formular observación alguna en torno al devengo de gasto, sino al principio de causalidad y la utilización de medios de pago, siendo que esta última observación no fue mantenida en el análisis que efectuó en el Resultado del Requerimiento N° en el que reiteró sus conclusiones respecto a la evaluación de la resolución judicial, efectuando observaciones únicamente respecto del cumplimiento del principio de causalidad.

 60



Tribunal Fiscal

N° 00088-1-2021

contenido al artículo 57 de la Ley del Impuesto a la Renta al que se hizo referencia en la resolución de determinación; sin embargo, tal hecho evidencia que la apelada ha trasgredido el artículo 127 del Código Tributario, al ampliar los fundamentos del reparo formulado.

Que de conformidad con el artículo 127 del Código Tributario, el órgano encargado de resolver está facultado para hacer un nuevo examen completo de los aspectos del asunto controvertido, hayan sido o no planteados por los interesados, llevando a efecto cuando sea pertinente nuevas comprobaciones, precisándose que mediante esta facultad de reexamen el órgano encargado de resolver sólo puede modificar los reparos efectuados en la etapa de fiscalización o verificación que hayan sido impugnados, para incrementar sus montos o para disminuirlos.

Que según el numeral 2 del artículo 109 del Código Tributario, los actos de la Administración son nulos cuando son dictados prescindiendo totalmente del procedimiento legal establecido o sean contrarios a la ley o norma con rango inferior.

Que el último párrafo del artículo 109 precitado, modificado por Decreto Legislativo N° 1263²⁸, dispone que los actos de la Administración podrán ser declarados nulos de manera total o parcial. La nulidad parcial del acto administrativo no alcanza a las otras partes del acto que resulten independientes a la parte nula, salvo que sea su consecuencia o se encuentren vinculados, ni impide la producción de efectos para los cuales no obstante el acto pueda ser idóneo, salvo disposición legal en contrario.

Que el último párrafo del artículo 150 del mismo código, modificado por Decreto Legislativo N° 1421²⁹, dispone que cuando el Tribunal Fiscal constate la existencia de vicios de nulidad, además de la declaración de nulidad debe pronunciarse sobre el fondo del asunto, de contarse con los elementos suficientes para ello, salvaguardando los derechos de los administrados. Cuando no sea posible pronunciarse sobre el fondo del asunto, se dispone la reposición del procedimiento al momento en que se produjo el vicio de nulidad.

Que es del caso indicar que de conformidad con el artículo 127 antes citado, la Administración goza de la facultad para realizar un nuevo examen completo de los aspectos del asunto controvertido en la etapa de reclamación, sin embargo, solo puede modificar los reparos efectuados en la etapa de fiscalización o verificación que hubiesen sido impugnados, para incrementar sus montos o para disminuirlos, mas no está facultada a modificar el sustento y motivación de los reparos.

Que en ese sentido, se aprecia que la Administración amplió en la instancia de reclamación los fundamentos por el cual reparó la deducción del gasto, pasando del supuesto incumplimiento del principio de causalidad y utilización de medios de pago, a incluir el incumplimiento de acreditar su devengo en el ejercicio 2013, por lo que se concluye que ha prescindiendo totalmente del procedimiento legal establecido, de conformidad con el numeral 2 del artículo 109 del Código Tributario, por lo que corresponde declarar la nulidad de la resolución apelada en este extremo.

Que en atención a lo expuesto, dado que el único motivo del reparo al gasto por indemnización de S/1 210 000,00 a favor de [redacted] está referido a la causalidad del gasto, lo que en considerandos precedentes se ha señalado que no se encuentra arreglado a ley, corresponde levantar dicho reparo y revocar la apelada en este extremo.

5.2. Gasto por indemnización de S/86 624,43 a favor de

Que de autos se aprecia que la apelada reconoció que el gasto incurrido cumple con el principio de causalidad; sin embargo, mantuvo el reparo al señalar que no se acreditó su devengo en el ejercicio

²⁸ Publicado el 10 diciembre de 2016.

²⁹ Publicado el 13 de setiembre de 2018.

61



Tribunal Fiscal

N° 00088-1-2021

2013, ni la utilización de medios de pago, por lo que para efectos de evaluar si el reparo se encuentra acorde a ley, corresponde únicamente emitir pronunciamiento acerca de estos dos últimos aspectos.

5.2.1. Devengo del gasto

Que en el último párrafo de la página 50 de la resolución apelada (foja 34845/vuelta) se aprecia que en etapa de reclamación se indicó que la recurrente no acreditó el devengo del gasto en el ejercicio 2013 toda vez que la sentencia que la obliga al pago de S/86 624,43 es de junio de 2012; adicionalmente, señaló que la recurrente no cumplió con acreditar el uso de medios de pago.

Que al respecto, es del caso señalar que si bien la Resolución de Determinación N° (Punto 5 del Anexo N° 5, fojas 34416 a 34422) incluye en la base legal del reparo al artículo 57 de la Ley del Impuesto a la Renta (fórmula que se repite en los Resultados de los Requerimientos N° y), no expresa fundamento alguno que contenga las razones por las que este no se habría devengado en el ejercicio 2013, limitándose únicamente a desarrollar los fundamentos por los que consideró que el gasto no cumple con el principio de causalidad, ni con la acreditación del uso de medios de pago.

Que corresponde mencionar que el hecho que dichos resultados a los requerimientos y la resolución de determinación hayan glosado el artículo 57 de la Ley del Impuesto a la Renta, no implica que los casos evaluados contengan observaciones relacionadas al cumplimiento o incumplimiento de los alcances del indicado artículo (devengo del gasto), toda vez que es propio de un procedimiento de fiscalización que se señale de forma expresa las razones por las que en determinada operación concreta no se cumple con acreditar lo requerido, atendiendo a las particularidades de cada caso evaluado.

Que en el caso específico de la indemnización por S/86 624,43, al señalar los «Motivos determinantes del reparo», la Resolución de Determinación N° realizó un recuento de lo indicado en los Requerimientos N° y (descripciones y observaciones detalladas en los párrafos precedentes³⁰), apreciándose que en ninguno de aquellos señaló que la recurrente no acreditó el devengo del gasto en el ejercicio 2013 debido a que la sentencia que la obliga al pago de S/86 624,43 es de junio de 2012.

Que de acuerdo al artículo 127 del Código Tributario, la Administración goza de la facultad para realizar un nuevo examen completo de los aspectos del asunto controvertido en la etapa de reclamación; sin embargo, solo puede modificar los reparos efectuados en la etapa de fiscalización o verificación que hubiesen sido impugnados, para incrementar sus montos o para disminuirlos, mas no está facultada a modificar el sustento y motivación de los reparos.

Que en consecuencia, se aprecia que la Administración amplió en la etapa de reclamación los fundamentos por el cual reparó la deducción del gasto, pasando del supuesto incumplimiento del principio de causalidad y utilización de medios de pago, a incluir el incumplimiento de acreditar su devengo en el ejercicio 2013, por lo que se concluye que ha prescindido totalmente del procedimiento legal establecido, de conformidad con el numeral 2 del artículo 109 del Código Tributario, por lo que corresponde declarar la nulidad de la resolución apelada en este extremo.

5.2.2. Utilización de medios de pago

Que en el Auto contenido en la Resolución N° del 21 de junio de 2012, emitida por la Tercera Sala Civil

³⁰ En el Resultado al Requerimiento N° la Administración indicó que la recurrente no presentó documentación relacionada a esta operación, y que no acreditó la naturaleza, causalidad y devengo del gasto. Luego, en el Resultado del Requerimiento N° evaluó los correos electrónicos y resolución judicial presentados, sin formular observación alguna en torno al devengo de gasto, sino al principio de causalidad y la utilización de medios de pago, observaciones que mantuvo en el análisis efectuado en el Resultado del Requerimiento N°



Tribunal Fiscal

N° 00088-1-2021

de la Corte Superior de Justicia de La Libertad, recaída en el Expediente N° 03775-2004-22-1601-JR-CI-01 (fojas 31014 a 31016), la Sala confirmó el auto contenido en la Resolución N° que en su oportunidad declaró infundada la observación que planteó la recurrente sobre la liquidación de intereses compensatorios y moratorios que debía pagar en favor de con relación al saldo de su cuenta de Compensación por Tiempo de Servicios; en ese sentido, aprobó la liquidación de intereses en \$33 497,46.

Que obra en autos la Resolución N° del 6 de marzo de 2013 (foja 31005/vuelta) que da cuenta del Certificado de Depósito Judicial N° por \$33 497,46 y correos electrónicos entre funcionarios de la recurrente y su abogada en referencia al pago de los referidos intereses (fojas 30999 a 31003). Si bien en estos últimos se aprecia que se efectuaron coordinaciones con el propósito de efectuar el indicado pago por medio de la emisión de un cheque de gerencia, este no fue presentado en el curso de la fiscalización.

Que en tal sentido, la recurrente no acreditó haber efectuado la cancelación del gasto mediante el uso de cualquiera de los medios de pago establecidos por el artículo 5 del Texto Único Ordenado de la Ley N° 28194, a pesar de tratarse de un importe que superó el límite establecido por el artículo 4 de la indicada ley, por lo que el reparo se encuentra acorde a ley, correspondiendo mantenerlo y confirmar la apelada en este extremo.

6. Castigo de créditos incobrables efectuados con constancia de irrecuperabilidad emitida fuera de plazo por S/52 292 842,00

Que la recurrente sostiene que el reparo es improcedente debido a que se formuló considerando únicamente el detalle de los créditos castigados, mas no de las provisiones asociadas a estos; es decir, a partir de cuentas contables que no tienen incidencia en la determinación del Impuesto a la Renta (cuentas del balance). Invoca las Resoluciones N° 09422-10-2019 y 15081-1-2013, indicando que fueron emitidas por controversias idénticas a esta, en las que este Tribunal señaló que no correspondía que la Administración formule el reparo con la sola constatación de los créditos castigados en el ejercicio, sino que durante el procedimiento de fiscalización debió identificar las cuentas de la provisión que se encontraba asociadas a estos créditos castigados. Asimismo, invoca la Resolución N° 04003-9-2010, en la que este Tribunal advirtió que el castigo de la cartera de créditos había sido efectuado mediante cuentas del balance (activo), las cuales no inciden en los resultados del contribuyente, por lo que señaló que no correspondía que la acotación incida mediante una adición en los resultados.

Que sostiene que no resultan exigibles los requisitos establecidos en el numeral 1 del literal g) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, como la exigencia de contar con la constancia de incobrabilidad emitida por la SBS, debido a que vulnera el principio de legalidad al establecer restricciones para el castigo de créditos incobrables que no están previstos en el literal i) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, el cual exige únicamente que la referida deuda tenga carácter de incobrable, por lo que en virtud del sistema de libre valoración de la prueba se encuentra facultada a presentar los medios probatorios que considera idóneos para acreditar tal carácter incobrable.

Que invoca las Resoluciones N° 07623-1-2011 y 02628-2-2003, emitidas con carácter de observancia obligatoria, en las que se estableció que: (i) no corresponde limitar los derechos de los contribuyentes en base a formalidades contempladas en normas reglamentarias, cuando corresponde a la Ley establecer requisitos para su ejercicio y (ii) que las normas reglamentarias se encuentran sujetas al control de legalidad, en virtud de la cual las disposiciones reglamentarias no pueden exceder o contradecir la ley.

Que manifiesta que acreditó la condición de irrecuperabilidad de los créditos castigados mediante los Acuerdos de Directorio contenidos en las Actas del 22 de octubre, 19 de noviembre y 17 de diciembre de 2013 y la constancia de irrecuperabilidad emitida por la SBS mediante Oficio N° 12839-2014-SBS de 15 de abril de 2014, la que, guardando la diligencia debida, solicitó antes del vencimiento de la presentación

63



Tribunal Fiscal

N° 00088-1-2021

de la declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2013, siendo que la demora en su emisión no obedece a causas imputables a ella, sino al trámite regular del procedimiento.

Que sostiene que la constancia de irrecuperabilidad tiene carácter declarativo, mas no constitutivo de derechos, toda vez que mediante ella la SBS se limita a ratificar lo decidido en el Acta de Directorio, verificando una realidad ya demostrada, esto es, la irrecuperabilidad de los créditos materia de castigo. Indica que los Acuerdos de Directorio son sustento suficiente para acreditar la irrecuperabilidad de los créditos castigados ya que de la interpretación conjunta del artículo 170 de la Ley General de Sociedades y el numeral 6 del Capítulo IV de la Resolución SBS N° 11356-2008, se desprende que el Directorio del Banco es el único responsable de aprobar el castigo de créditos incobrables que califican como pérdida y el Acta de Directorio constituye el vehículo idóneo para acreditar dicha manifestación de voluntad.

Que agrega que de la literalidad del segundo párrafo del numeral 1 del literal g) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta se advierte que para efectos del castigo de créditos incobrables, este numeral exige la obligación de «emitir» la constancia de irrecuperabilidad dentro del vencimiento del plazo para presentar la declaración jurada del Impuesto a la Renta, siendo que tal obligación no puede recaer en ella sino en la SBS, como entidad encargada de tal emisión, más aún si por la demora en tal emisión, la Administración pretende desconocer el castigo de los créditos.

Que sin perjuicio de ello, indica que el supuesto incumplimiento de los requisitos establecidos en el numeral 1 del literal g) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta no supone la pérdida de la deducción de las provisiones específicas asociadas a los créditos castigados, toda vez que las provisiones cumplen con lo dispuesto en el literal h) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta para su deducción, esto es, que habiendo sido ordenadas por la SBS, cumplan con: (i) ser provisiones específicas, (ii) no formar parte del patrimonio efectivo y (iii) estar vinculadas exclusivamente a riesgos de crédito, clasificados en categoría superiores a la normal. Invoca la Resolución N° 05378-3-2015 y resalta que la Administración no ha cuestionado el cumplimiento de tales requisitos.

Que agrega que los créditos castigados suponen el retiro del estado de situación financiera de aquellos créditos provisionados en observancia de lo dispuesto en la Ley el Impuesto a la Renta y su Reglamento y que debido a ello eran íntegramente deducibles mediante provisiones específicas, por lo que para efectos tributarios el análisis de la procedencia del castigo de créditos no incide en el análisis de la procedencia de la deducción de los importes provisionados asociados a dichos créditos. En tal sentido, indica que toda vez que el castigo de los créditos no afectó sus resultados en el ejercicio 2013, el supuesto incumplimiento del sustento de dicho castigo no podría sancionarse con la pérdida de la deducción de las provisiones específicas asociadas a los créditos que fueron debidamente constituidas en ejercicios anteriores.

Que solicita que se declare el carácter temporal del reparo y se disponga el reconocimiento del castigo de los créditos en el ejercicio en que la SBS emitió la constancia de irrecuperabilidad.

Que la Administración mantuvo el reparo a los créditos castigados, al considerar que la recurrente no cumplió con el requisito de contar con la constancia de irrecuperabilidad emitida por la SBS dentro del plazo legal establecido, esto es, hasta la fecha de vencimiento para la presentación de la declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio que corresponda al castigo. Indica que la constancia presentada por la recurrente es del 15 de abril de 2014 mientras que el vencimiento para la presentación de la indicada declaración jurada fue el 31 de marzo de 2014.

Que señala que la aludida constancia de irrecuperabilidad no tiene carácter declarativo, sino constitutivo, ya que la ratificación de SBS tiene por objeto que dicha entidad verifique la existencia de la documentación que acredite el cumplimiento de lo señalado en el Acuerdo de Directorio por cada crédito o cuenta por cobrar castigada, pudiendo discrepar, de ser el caso, con el contenido de tal Acuerdo.



Tribunal Fiscal

N° 00088-1-2021

Que sostiene que no es correcto interpretar que el plazo con el que cuenta la SBS para atender su solicitud de emisión de constancia de irrecuperabilidad corresponda a una prórroga para el cumplimiento de la obligación prevista en el Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, por lo que la recurrente debió tener en consideración el aludido plazo a fin de tramitar dicha constancia con la debida antelación; no obstante, presentó su solicitud el 14 de marzo de 2014, sin tomar en cuenta que la SBS tenía 25 días hábiles para emitir la indicada constancia, por lo que no actuó de manera diligente a efecto de asegurar la emisión de la constancia en el plazo legal establecido.

Que refiere que para el castigo de los créditos no basta cumplir los requisitos para efectuar la provisión contable, ya que las condiciones previstas en la norma para admitir la deducción son el cumplimiento conjunto de los requisitos establecidos tanto de la provisión como del castigo respectivo. Invoca la Resolución N° 10808-1-2018.

Análisis

Que según el Punto 6 del Anexo N° 5 a la Resolución de Determinación N° (fojas 34399/vuelta a 34416/vuelta), emitida por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2013, se aprecia que la Administración reparó la renta neta imponible por S/52 292 842,00, correspondiente a castigos de créditos y acreencias mayores a 3 UIT por no haber acreditado su condición de incobrabilidad con la constancia de irrecuperabilidad emitida por la SBS dentro del plazo establecido para la presentación de la declaración jurada del Impuesto al Renta del ejercicio 2013. Señaló como base legal los literales h) e i) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, los literales e) y g) del artículo 21 de su Reglamento y la Circular N° B-2185-2010, que estableció los Requisitos para la emisión de la Constancia de Irrecuperabilidad para Castigo Tributario de Créditos y Cuentas por Cobrar.

Que de autos se aprecia que mediante el Punto 1 del Requerimiento N° (foja 32702/vuelta) la Administración solicitó a la recurrente que proporcionara información respecto del movimiento anual de las cuentas contables «14 Créditos» y «1409 Provisiones para créditos» (según los cuadros adjuntos a dicho requerimiento), debiendo indicar para esta última la contracuenta contable utilizada, tales como: «4302 Provisión para incobrabilidad de créditos», «62 Ingresos Extraordinarios», «64 Ingresos de Ejercicios Anteriores», «65 Gastos de Ejercicios Anteriores», «8103 Cuentas Incobrables Castigadas» u otras cuentas contables, debiendo distinguir las provisiones específicas de las genéricas o de otras provisiones, de corresponder. Preciso que la información solicitada en los citados cuadros debe mostrar los saldos iniciales al 1 de enero de 2013 o 31 de diciembre de 2012, los movimientos durante el ejercicio 2013 y los saldos finales al 31 de diciembre de 2013.

Que mediante el Punto 2 del mismo requerimiento (foja 32701), la Administración solicitó a la recurrente que presentara, entre otros: (i) Las constancias emitidas por la SBS que certifiquen que las empresas o clientes considerados en el modo de castigos han demostrado la existencia de evidencia real y comprobable sobre la irrecuperabilidad de los créditos que fueron materia de castigo, (ii) El detalle de los créditos castigados, en archivo Excel y (iii) Las actas de sesiones de directorio y los informes o anexos presentados a los directores en dichas sesiones que acrediten la valorización y la aprobación de dichos castigos, así como los oficios de autorización emitidos por la SBS que apruebe los castigos y condonaciones, conforme al artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que en respuesta, mediante escrito de 20 de febrero de 2018 (foja 5121/vuelta), la recurrente presentó en medios magnéticos el Reporte Crediticio de Deudores (RCD) que presentó a la SBS por los periodos enero a diciembre de 2013, incluyendo el Programa Lector RCD, que obra en los CD de fojas 35067 a 35073, documento denominado Anexo 5 Informe de Clasificación de Deudores y Provisiones (fojas 5039 a 5102), copias de las Actas de Sesión de Directorio indicando que en ellas se acredita la valorización y aprobación de los castigos (fojas 4724 a 4923), copia del Oficio N° 12839-2014-SBS del 15 de abril de 2014 y su Anexo N° 1, por el cual la SBS certifica que la recurrente presentó la documentación que sustenta la emisión de la constancia de irrecuperabilidad de los créditos sujetos a castigo por los meses

65



Tribunal Fiscal

N° 00088-1-2021

de octubre a diciembre de 2013 por S/69 100 190,34 (fojas 4924 a 4942), archivo Excel denominado «Castigos 2013» que obra en el CD a foja 35061, entre otros documentos.

Que en el resultado al aludido requerimiento la Administración dejó constancia de lo presentado por la recurrente (fojas 32694/vuelta a 32696/vuelta).

Que mediante el Punto 3 del Requerimiento N° (fojas 32441 y 32442), la Administración advirtió que la constancia de irrecuperabilidad que emitió la SBS el 15 de abril de 2014 de octubre a diciembre de 2013, fue posterior a la fecha de vencimiento de la presentación de la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta del ejercicio 2013 (31 de marzo de 2014) y posterior a la presentación de dicha declaración, ocurrida el 31 de marzo de 2014. En tal sentido, requirió a la recurrente que indique el sustento legal, tributario y/o contable por el que castigó los créditos de octubre a diciembre de 2013, incluidos en el Oficio N° 12839-2014-SBS y detallados en el Anexo N° 3 a dicho requerimiento (foja 32435), el cual se encuentra en el CD a foja 35066.

Que en respuesta, el 21 de mayo de 2018 la recurrente presentó un escrito (fojas 32396 a 32409) señalando que el incumplimiento de los requisitos establecidos en el numeral 1 del literal g) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta para el castigo de créditos no puede suponer la pérdida de la deducción de las provisiones específicas asociadas, en tanto estas cumplan con lo dispuesto en el literal h) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, toda vez que el castigo únicamente supone el retiro del estado de situación financiera de aquellos créditos que fueron íntegramente provisionados en estricta observancia de lo dispuesto en la Ley del Impuesto a la Renta y su Reglamento y, por tanto, íntegramente deducibles mediante las provisiones específicas asociadas, por lo que si el castigo de los créditos observados no afectó sus resultados en el ejercicio 2013, no corresponde efectuar un reparo sancionándola con la pérdida de la deducción de las provisiones específicas asociadas a tales créditos, las cuales fueron debidamente constituidas.

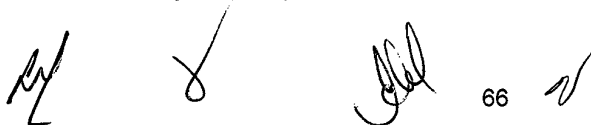
Que agregó que la constancia de irrecuperabilidad emitida por la SBS tiene carácter declarativo, toda vez que únicamente ratifica la decisión del Directorio de castigar créditos incobrables, siendo este el único responsable de verificar, aprobar y calificar un crédito como pérdida, por lo que el acta de Directorio es sustento suficiente. En esa línea, sostuvo que, en caso de considerarla constitutiva de derechos, se debe reconocer la existencia de una diferencia temporal.

Que añadió que los requisitos establecidos en el numeral 1 del literal g) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta atenta contra el principio de legalidad, al establecer restricciones para el castigo de créditos que no están previstas en el literal i) del artículo 37 de la Ley.

Que en el Punto 3 de Resultado al Requerimiento N° (fojas 32410 a 32421/vuelta), la Administración dio cuenta del indicado escrito y concluyó que la recurrente no acreditó la condición de incobrabilidad de los créditos y/o acreencias castigadas con la constancia emitida por la SBS dentro del plazo para la presentación de la declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2013, respecto de octubre a diciembre de 2013, detallados en el Anexo N° 3 adjunto, que se proporcionó a la recurrente en medio magnético (fojas 32410 y 35066).

Que para tal efecto, señaló que de acuerdo con el numeral 1 del literal g) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, si la constancia de irrecuperabilidad no se emite en los plazos ahí indicados, el castigo no procede, imposibilitando permanentemente su deducción, de modo que los castigos reparados en la fiscalización no pueden ser aceptados y reconocidos en el ejercicio 2014.

Que agregó que no está reparando la provisión por incobrabilidad de los créditos por cuanto esta fue realizada y deducida en ejercicios pasados, sino que desconoce el castigo efectuado en el ejercicio 2013 por no cumplir con el requisito de contar con la constancia de irrecuperabilidad o el sustento de haber ejercitado las acciones judiciales pertinentes hasta establecer la imposibilidad de la cobranza.





Tribunal Fiscal

N° 00088-1-2021

Que señaló que la constancia de irrecuperabilidad no es un mero requisito de carácter declarativo, sino una obligación que demuestra la irrecuperabilidad del crédito. Indicó que si bien el Directorio es el encargado de determinar y demostrar la imposibilidad de ejercer las acciones judiciales por deudas incobrables, tal determinación debe ser ratificada por la SBS, siendo que la Real Academia Española de la Lengua, define el término «ratificar» como «aprobar o confirmar actos, palabras o escritos dándolos por verdaderos y ciertos».

Que mediante el Punto 15 del Anexo N° 2 del Requerimiento N° (fojas 32039 y 32044), emitido en virtud del artículo 75 del Código Tributario, la Administración comunicó a la recurrente sus conclusiones acerca del presente reparo, remitiéndose al Punto 3 del Resultado del Requerimiento N° indicándole a la recurrente que debía presentar sus descargos.

Que en respuesta, la recurrente presentó un escrito el 14 de diciembre de 2018 (fojas 31830 a 31849), en el que reiteró lo manifestado anteriormente y añadió que la demora en la emisión de la constancia de irrecuperabilidad se debe a causas no imputables a ella, sino al trámite regular de tal procedimiento, siendo que al haber cumplido con solicitar la referida constancia en el plazo previsto en el Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, no debe desconocerse el castigo de los créditos.

Que mediante el Punto N° 15 del Resultado del Requerimiento N° (fojas 31984 a 31989/vuelta), la Administración dejó constancia del referido escrito, reiterando las conclusiones expuestas en el Resultado al Requerimiento N° Asimismo, agregó que el 14 de marzo de 2014 la recurrente informó a la SBS la relación de créditos a castigar de octubre a diciembre de 2013 y que tal institución cuenta con un plazo de 25 días hábiles para resolver dicho procedimiento, por lo que la SBS se encontró dentro del referido plazo al emitir el Oficio N° 12839-2014-SBS el 14 de abril de 2014, apreciando la falta de diligencia de la recurrente al presentar la indicada solicitud en aquella fecha.

Que en el Punto 6 del Anexo N° 5 a la Resolución de Determinación N° (fojas 34399/vuelta a 34416/vuelta) se aprecia que la Administración formuló el presente reparo bajo los mismos fundamentos expuestos en los Resultados a los Requerimientos N° y

Que de lo expuesto se aprecia que la controversia de autos se contrae a determinar si el reparo se encuentra acorde a ley.

Que según el literal h) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, sustituido por el Decreto Legislativo N° 970, tratándose de empresas del Sistema Financiero serán deducibles las provisiones que, habiendo sido ordenadas por la Superintendencia de Banca y Seguros, sean autorizadas por el Ministerio de Economía y Finanzas, previa opinión técnica de la SUNAT, cumplan conjuntamente los siguientes requisitos: 1) Se trate de provisiones específicas 2) Se trate de provisiones que no formen parte del patrimonio efectivo y 3) Se trate de provisiones vinculadas exclusivamente a riesgos de crédito, clasificados en las categorías de problemas potenciales, deficiente, dudoso y pérdida. Además, también serán deducibles las provisiones por cuentas por cobrar diversas, distintas a las señaladas en el presente inciso, las cuales se registrarán por lo dispuesto en el inciso i) de este artículo.

Que por su parte, el literal e) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, modificado por el Decreto Supremo N° 134-2004-EF, establece que para efecto de lo dispuesto en el inciso h) del artículo 37 se tendrá en cuenta lo siguiente: 1. Definiciones: (i) Colocaciones.- Son los créditos directos, entendiéndose como tales las acreencias por el dinero otorgado por las empresas del Sistema Financiero bajo las distintas modalidades de crédito, provenientes de sus recursos propios, de los recibidos del público en depósitos y de otras fuentes de financiamiento interno o externo. Se consideran créditos directos a los créditos vigentes, créditos refinanciados, créditos reestructurados, créditos vencidos, créditos en cobranza judicial y aquellos comprendidos como tales en las normas contables aplicables a las empresas del Sistema Financiero Nacional, (ii) Provisiones específicas.- Son aquéllas que se constituyen con relación a créditos directos y operaciones de arrendamiento financiero, respecto de los

 67



Tribunal Fiscal

N° 00088-1-2021

cuales se ha identificado un riesgo superior al normal, (iii) Patrimonio efectivo.- El regulado de acuerdo a la Ley N° 26702, Ley General del Sistema Financiero y del Sistema de Seguros y Orgánica de la Superintendencia de Banca y Seguros y (iv) Riesgo crediticio.- El riesgo que asume una empresa del Sistema Financiero, de que el deudor o la contraparte de un contrato financiero no cumpla con las condiciones del contrato y 2. No son provisiones vinculadas a riesgos de crédito, entre otras: (i) Las provisiones originadas por fluctuación de valores o provisiones por cambios en la capacidad crediticia del emisor, (ii) Las provisiones que se constituyan en relación a los bienes adjudicados o recuperados, tales como las provisiones por desvalorización y las provisiones por bienes adjudicados o recuperados y (iii) Las provisiones por cuentas por cobrar diversas regulada por el inciso i) del artículo 37 de la ley.

Que el literal g) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, modificado por el Decreto Supremo N° 194-99-EF, establece que para efectuar el castigo de las deudas de cobranza dudosa se requiere que la deuda haya sido provisionada y, además, se haya ejercitado las acciones judiciales pertinentes hasta establecer la imposibilidad de la cobranza, salvo cuando se demuestre que es inútil ejercitarlas o que el monto exigible a cada deudor no exceda de 3 UIT, siendo que en el caso de Empresas del Sistema Financiero, estas podrán demostrar la imposibilidad de ejercitar las acciones judiciales por deudas incobrables, cuando el Directorio de las referidas empresas declare la inutilidad de iniciar las acciones judiciales correspondientes. Dicho acuerdo deberá ser ratificado por la Superintendencia de Banca y Seguros, mediante una constancia en la que certifique que las citadas empresas han demostrado la existencia de evidencia real y comprobable sobre la irrecuperabilidad de los créditos que serán materia del castigo. La referida constancia será emitida dentro del plazo establecido para la presentación de la declaración jurada anual del ejercicio al que corresponda el castigo o hasta la fecha en que la empresa hubiere presentado dicha declaración, lo que ocurra primero. De no emitirse la constancia en los referidos plazos, no procederá el castigo.

Que el artículo 2 de la Resolución Ministerial N° 625-2004-EF-10, en concordancia con la Resolución Ministerial N° 693-2010-EF-15, dispone que las provisiones que cumplen conjuntamente los requisitos señalados por el inciso h) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, regulado por el inciso e) del artículo 21 del Reglamento, son las que se señalan a continuación: a) Resolución SBS N° 11356-2008, modificada por la Resolución SBS N° 14353-2009: las provisiones específicas que no formen parte del patrimonio efectivo, vinculadas exclusivamente a riesgo de crédito, clasificados en las categorías de problemas potenciales, deficiente, dudoso y pérdida. En tal sentido, son deducibles, las constituidas por créditos directos y operaciones de arrendamiento financiero sean vigentes, refinanciados, reestructurados, vencidos o en cobranza judicial. No son deducibles las provisiones por créditos indirectos ni las que se constituyan en relación a deudores por venta de bienes realizables, devueltos, recibidos en pago y adjudicados, así como las provisiones originadas por riesgos distintos al crediticio como la provisión por la diferencia entre el valor presente de las deudas refinanciadas y/o reestructuradas y el valor en libros de las mismas; b) Resolución SBS N° 1114-99, modificada por la Resolución SBS N° 1227-2002: las provisiones constituidas por la adquisición de cartera crediticia que efectúen las Empresas del Sistema Financiero, adquirentes, y que se ajusten a los requisitos previstos en la Ley y su Reglamento.

Que de acuerdo con lo dispuesto por el numeral 1 del Capítulo II del Reglamento para la Evaluación y Clasificación del Deudor y la Exigencia de Provisiones, aprobado por Resolución SBS N° 11356-2008, el deudor será clasificado de acuerdo a las categorías Normal (0), con Problemas Potenciales (1), Deficiente (2), Dudoso (3) y Pérdida (4).

Que además, en los numerales 1 y 2.1 del Capítulo III del citado Reglamento se señalan las clases de provisiones y el tratamiento general de provisiones, indicando que las provisiones genéricas son aquellas que se constituyen, de manera preventiva, con relación a créditos directos y la exposición equivalente a riesgo crediticio de los créditos indirectos de deudores clasificados en categoría Normal, que las provisiones específicas son aquellas que se constituyen sobre los créditos directos y la exposición equivalente a riesgo crediticio de los créditos indirectos de deudores a los que se ha clasificado en una categoría de mayor riesgo que la categoría Normal y que las empresas del sistema financiero constituirán





Tribunal Fiscal

N° 00088-1-2021

provisiones de acuerdo con las Tablas 1, 2 y 3 según la categoría de riesgo, esto es, Normal (0), con Problemas Potenciales (1), Deficiente (2), Dudoso (3) y Pérdida (4).

Que el numeral 6 del Capítulo IV del mismo Reglamento indica que el Directorio procederá al castigo de un crédito clasificado como pérdida, íntegramente provisionado, cuando exista evidencia real y comprobable de su irrecuperabilidad o cuando el monto del crédito no justifique iniciar acción judicial o arbitral y que la empresa financiera deberá fijar dentro de sus políticas de control interno, los procedimientos y medidas necesarias para llevar a cabo el castigo de sus cuentas incobrables, quedando evidenciados en las actas respectivas del Directorio u órgano equivalente. Asimismo, se establece que los créditos castigados deberán ser controlados contablemente en las cuentas respectivas destinadas para su registro, de acuerdo a las normas contables vigentes, y que deberán ser reportados en el Anexo N° 6 «Reporte Crediticio de Deudores - RCD».

Que en el Capítulo IV del Manual de Contabilidad para las Empresas del Sistema Financiero, aprobado por Resolución SBS N° 895-98, modificado por Resolución SBS N° 1343-2003, se incluye la dinámica contable de la Cuenta contable 8103 - Cuentas Incobrables Castigadas, consignada como una cuenta de orden en la que se registran los derechos de la empresa que han sido castigados, según lo establecido en el Reglamento para la Evaluación y Clasificación del Deudor y la Exigencia de Provisiones, independientemente del castigo tributario que se realice conforme las normas vigentes. Dichas deudas castigadas deben permanecer registradas en esta cuenta hasta que sean recuperadas, hayan sido transferidas o cuando haya transcurrido el plazo prescriptorio conforme lo establezca la reglamentación vigente; que a su vez, la Cuenta contable 1409 - Provisiones para Créditos se encuentra consignada como una cuenta de activo que se debita, entre otros, por la aplicación de los saldos de las provisiones acumuladas correspondientes a los saldos de los créditos castigados o retirados del activo con abono a las Cuentas 1403 - Créditos reestructurados, 1404 - Créditos Refinanciados y 1406 - Créditos en cobranza judicial.

Que mediante Circular N° B-2185-2010 se aprobó la circular referente a la constancia de irrecuperabilidad para el castigo de créditos señalada en el numeral 1, literal g) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, señalando que para que proceda la emisión de la mencionada constancia, las empresas del Sistema Financiero deberán presentar a la SBS una solicitud adjuntando copia certificada del Acuerdo del Directorio u órgano equivalente en el que se haya aprobado el castigo de créditos que reúnan, entre otras, las siguientes condiciones: (i) que el monto castigado sea superior a 3 UIT, (ii) que el monto castigado correspondiente al capital del crédito se encuentre íntegramente provisionado, (iii) que los respectivos deudores estén clasificados en categoría Pérdida y (iv) que exista evidencia real y comprobable sobre su irrecuperabilidad.

Que agrega que el Acuerdo del Directorio u órgano equivalente deberá hacer referencia expresa a cada una de las condiciones señaladas y deberá estar respaldado además con un informe legal sustentatorio.

Que asimismo, el último párrafo del numeral 2 de la mencionada Circular precisa que el monto castigado incluye capital, intereses compensatorios y moratorios, comisiones, gastos y otros conceptos derivados de la relación obligacional.

Que el numeral 3 menciona que la referida constancia de irrecuperabilidad deberá ser emitida dentro del plazo establecido para la presentación de la declaración jurada anual del ejercicio al que corresponda el castigo o hasta la fecha en que la empresa hubiera presentado dicha declaración, lo que ocurra primero siendo que la emisión de la constancia no procederá luego del vencimiento de los plazos indicados.

Que el numeral 4 indica que las empresas deberán conservar la documentación que acredite el cumplimiento de lo señalado en el Acuerdo de Directorio u órgano equivalente a que hace referencia el numeral 2 de la misma Circular, por cada crédito o cuenta por cobrar castigada, la cual deberá estar a disposición de esta Superintendencia para la verificación correspondiente.

69



Tribunal Fiscal

N° 00088-1-2021

Que mediante la Resolución de Superintendencia N° 366-2013/SUNAT se dispuso como fecha de vencimiento para la presentación de la declaración y pago de regularización del Impuesto a la Renta del ejercicio 2013, al 31 de marzo de 2014 para aquellos contribuyentes cuyo último dígito de Registro Único de Contribuyente fuese 5, como la recurrente, fecha en que la recurrente presentó su declaración jurada, mediante PDT 684 N° (foja 507).

Que de conformidad con las normas glosadas, la deducción por deudas incobrables en Empresas del Sistema Financiero, constituye una de las deducciones admitidas por la Ley del Impuesto a la Renta, estando sujeta al cumplimiento de ciertos requisitos, entre otros, tienen que haber sido previamente provisionadas y que los respectivos deudores estén clasificados en categoría pérdida.

Que al respecto, se tiene que el reconocimiento de la incobrabilidad de la deuda conduce al castigo; es decir, a que no se considere más como activo de la empresa por lo que, en tanto ello no ocurra, la cuenta provisión para deudas de cobranza dudosa forma parte del activo imponible, siendo que así lo han considerado las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 1088-4-97 y 436-4-2000.

Que de acuerdo al criterio contenido en la Resolución N° 10808-1-2018, para efectuar la deducción de un crédito por cobrar, se requiere que las deudas hayan sido previamente provisionadas y haber ejercitado las acciones judiciales para acreditar la imposibilidad de su cobranza, salvo que se demuestre la inutilidad de ejercitarlas o que el monto exigible a cada deudor no exceda de 3 UIT; no obstante, tratándose de empresas del sistema financiero tales acciones judiciales pueden demostrarse con un acuerdo de su directorio sobre la inutilidad de iniciar las mismas, el cual debe ser ratificado mediante una constancia emitida por la SBS que certifique la acreditación de la irrecuperabilidad de los créditos, la cual debe ser emitida dentro del plazo establecido para la presentación de la declaración jurada anual del ejercicio al que corresponda el castigo o hasta la fecha en que la empresa hubiera presentado dicha declaración, lo que ocurra primero, siendo que la falta de emisión de dicha constancia en los referidos plazos, acarrea la improcedencia del castigo y por tanto, de su deducción.

Que en tal sentido, del numeral 6 del Anexo N° 5 a la Resolución de Determinación N° se aprecia que el motivo determinante del reparo se sustenta en el hecho que la recurrente dedujo créditos mayores a 3 UIT sin contar con la constancia de autorización emitida por la Superintendencia de Banca y Seguros (SBS) dentro del plazo legal, que acredite la condición de incobrabilidad de los créditos, incumpliendo con el requisito previsto en el literal g) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, conforme al detalle contenido en el Anexo N° 3 del Resultado del Requerimiento N° que obra en el CD a foja 35066, que se resume en el cuadro siguiente:

Resumen Anexo N° 03 del Resultado al Requerimiento N°	
Periodo	Total de Capital Reparado (S/)
Oct-13	13 492 466,20
Nov-13	15 792 356,12
Dic-13	23 008 019,23
Total Reparos	52 292 841,54

Que a foja 4331 se verifica que la recurrente presentó el Oficio N° 12839-2014-SBS emitido el 15 de abril de 2014, mediante el cual la SBS certificó que presentó la documentación que sustenta la emisión de la constancia de irrecuperabilidad de los créditos que fueron materia de castigo de octubre a diciembre de 2013, según detalle contenido en su Anexo N° 1 (fojas 4924 a 4942/vuelta), por S/69 100 190,34 (que incluye capital e intereses).

Que de lo expuesto se tiene que la deducción permitida a las empresas del sistema financiero conforme al literal h) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, modificada mediante Decreto Legislativo N° 970, debe cumplir con los requisitos establecidos en el literal g) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, ya que se trata de una única deducción, no siendo posible hacer la distinción





Tribunal Fiscal

N° 00088-1-2021

entre provisión y castigo, ya que la deducción es una sola y debe cumplir con los requisitos establecidos en las normas que regulan el Impuesto a la Renta.

Que conforme a lo expuesto, la recurrente no acreditó la irrecuperabilidad de los castigos efectuados mediante la constancia emitida por la Superintendencia de Banca y Seguros (SBS) dentro del plazo legal establecido, a pesar de haber sido requerida expresamente con ello, por lo que -corresponde mantener el reparo y confirmar la apelada en este extremo.

Que con relación a lo señalado por la recurrente en el sentido que el reparo es improcedente debido a que se formuló considerando únicamente el detalle de los créditos castigados, mas no de las provisiones asociadas a estos, para lo cual invoca las Resoluciones N° 09422-10-2019 y 15081-1-2013, se debe indicar que a diferencia de los casos evaluados en aquellos expedientes, en el presente caso la Administración no formuló el reparo a partir de la provisión correspondiente al mencionado castigo, sino que la única observación realizada recayó en el hecho que los castigos efectuados en el ejercicio 2013 no cuentan con la constancia emitida por la SBS dentro del plazo legal, esto es, en el plazo establecido para la presentación de la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta del ejercicio 2013 o hasta la fecha en que la empresa hubiera presentado dicha declaración, por lo que tal argumento y las resoluciones invocadas no guardan relación con el fondo del asunto controvertido, correspondiendo ser desestimados.

Que en cuanto a que no resulta exigible el requisito de contar con la constancia de incobrabilidad emitida por la SBS, establecido en el numeral 1 del inciso g) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, debido a que este dispositivo vulnera el principio de legalidad al contemplar restricciones para el castigo de créditos incobrables que no están previstos en el inciso i) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, y que en virtud del sistema de libre valoración de la prueba, existe la facultad de presentar los medios probatorios que se consideren idóneos para acreditar tal carácter incobrable, cabe mencionar que conforme a lo dispuesto por el artículo 118, numeral 8) de la Constitución Política del Perú, corresponde al Presidente de la República ejercer la potestad de reglamentar las leyes sin transgredirlas ni desnaturalizarlas; y, dentro de tales límites, dictar decretos y resoluciones.

Que el fundamento 19 de la Sentencia del Tribunal Constitucional expedida en el Expediente N° 1907-2003-AA/TC ha destacado la integración y coherencia normativa de la que deben participar la ley y el reglamento, lo que posibilita la existencia de los reglamentos ejecutivos de las leyes, señalando que: *«La fuerza normativa de la que está investida la Administración se manifiesta por antonomasia en el ejercicio de su potestad reglamentaria. El reglamento es la norma que, subordinada directamente a las leyes e indirectamente a la Constitución, puede, de un lado, desarrollar la ley, sin transgredirla ni desnaturalizarla, y, de otro, hacer operativo el servicio que la Administración brinda a la comunidad. Los primeros son los llamados reglamentos secundum legem, de ejecución o reglamentos ejecutivos de las leyes, los cuales están llamados a complementar y desarrollar la ley que los justifica y a la que se deben (...)»*.

Que al respecto, es necesario advertir que la constancia de irrecuperabilidad a la que se refiere el numeral 1 del inciso g) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, es requerida como una alternativa para acreditar la condición de incobrabilidad de las deudas castigadas, respecto de las cuales existe imposibilidad de ejercitar las acciones judiciales que establecerían la imposibilidad de la cobranza, tal como se desprende de su lectura conjunta con el inciso i) del artículo 37 de la ley. Si bien es cierto que este último no contempla expresamente el aludido requisito, de su redacción se advierte que este se refiere a los castigos por deudas incobrables, sin haber establecido la forma en que debe acreditarse tal condición, habiendo previsto únicamente los supuestos a los que no se reconoce el carácter de deuda incobrable. En tal sentido, con base en la facultad constitucional antes citada, en la reglamentación dispuesta por la Sexta Disposición Transitoria y Final de la Ley del Impuesto a la Renta, es que el numeral 1 del inciso g) del artículo 21 del reglamento complementa y desarrolla el literal i) del artículo 37 de la ley, en cuanto a la acreditación del carácter incobrable de las deudas cuyo castigo se pretende, sin desnaturalizar los supuestos a los que la ley les sustrae tal condición.

71



Tribunal Fiscal

N° 00088-1-2021

Que al respecto, se debe señalar que —contrario a lo afirmado por la recurrente— la regla establecida en el numeral 1 del inciso g) del artículo 21, respecto a la necesidad que las empresas del sistema financiero acrediten la imposibilidad de ejercer las acciones judiciales por deudas incobrables, no supone una transgresión —entendida esta como un quebrantamiento o vulneración de un precepto o ley— o una desnaturalización —entendida como una alteración de las condiciones— de lo dispuesto por el artículo 37, literal i) de la ley, en la medida en que esta no estableció la forma en que debía acreditarse la aludida condición.

Que en tal orden de ideas, en el caso del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, en general, y del numeral 1 del inciso g) del artículo 21, en particular, se trata de una reglamentación ejecutiva que cumple una función normativa complementaria de lo establecido por el inciso i) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, que ha sido desarrollada dentro de los parámetros constitucionales antes señalados.

Que por otra parte, cabe señalar que la acreditación de la condición de irrecuperabilidad de los créditos castigados no se ve satisfecha únicamente con los acuerdos de Directorio contenidas en las actas presentadas por la recurrente, al margen que el Directorio sea el único responsable de aprobar los castigos de los créditos, sino que según el numeral 1 del inciso g) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, la aludida condición debió acreditarse con la constancia de irrecuperabilidad que debió ser emitida dentro del plazo indicado en aquel dispositivo normativo a fin que el castigo sea procedente.

Que al respecto, se debe advertir que el referido plazo está en función de la presentación de la declaración jurada del Impuesto a la Renta o el plazo de vencimiento para tal presentación, respecto del ejercicio en que el contribuyente pretende efectuar el castigo de los créditos, lo que ocurra primero, lo que guarda consistencia con el hecho que tal constancia es el documento previsto legalmente que permite que el contribuyente proceda con efectuar los castigos en dicho ejercicio.

Que es el caso señalar que la constancia de irrecuperabilidad puede ser emitida por la Superintendencia de Banca y Seguros en el plazo de 25 días hábiles, luego de efectuar las verificaciones correspondientes, lo que de suyo se opone al supuesto carácter declarativo alegado por la recurrente, evidenciando, por un lado, que se trata de un acto de evaluación previa, el mismo que está sujeto a silencio administrativo negativo y es pasible de ser impugnado, de acuerdo a lo previsto en el Texto Único de Procedimientos Administrativos de la SBS (Procedimiento 32) y, por de otro, que el indicado organismo emitió la constancia de irrecuperabilidad dentro del plazo con el que contaba para tal efecto, ya que la recurrente solicitó su emisión el 14 de marzo de 2014 y esta fue emitida el 16 de abril del mismo año, por lo que lo alegado por la recurrente en sentido opuesto, carece de sustento legal.

Que es del caso añadir que si bien el numeral 1 del inciso g) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta indica que *«La referida constancia será emitida dentro del plazo establecido para la presentación de la declaración jurada anual del ejercicio al que corresponda el castigo o hasta la fecha en que la empresa hubiera presentado dicha declaración, lo que ocurra primero. De no emitirse la constancia en los referidos plazos, no procederá el castigo»*, no debe entenderse —como lo hace la recurrente— que en cualquier caso la SBS debe emitir las referidas constancias dentro de aquel plazo, ya que tal lectura soslaya el plazo de 25 días hábiles con el que aquel organismo cuenta para ello. Debe entenderse, en sentido distinto, que aquella disposición contiene una específica condición que debe reunir la constancia de irrecuperabilidad para que el contribuyente efectúe el castigo en un ejercicio determinado.

Que en cuanto al argumento de la recurrente en el sentido que el incumplimiento de los requisitos establecidos en el inciso g) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, no puede suponer la pérdida de la deducción de las provisiones específicas asociadas a los créditos castigados, en tanto estas cumplan con lo dispuesto en el inciso h) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, cabe indicar que la deducción permitida a las empresas del sistema financiero es una sola, conforme inciso h) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta y debe cumplir con los requisitos establecidos





Tribunal Fiscal

N° 00088-1-2021

en el inciso g) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, dentro de los cuales se encuentra la constancia emitida por la Superintendencia de Banca y Seguros (SBS) dentro del plazo legal establecido, lo cual no cumplió, por lo que reparo en mención se encuentra conforme a derecho.

Que respecto a lo solicitado en el sentido que se declare el carácter temporal del reparo y se disponga el reconocimiento del castigo de los créditos en el ejercicio en que la SBS emitió la constancia de irreuperabilidad, se debe indicar que en el presente procedimiento se está evaluando el correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias de la recurrente relativas al Impuesto a la Renta del ejercicio 2013, por lo que no es posible emitir pronunciamiento sobre el cumplimiento de obligaciones correspondientes a un ejercicio distinto.

7. Gasto común no deducible en aplicación del artículo 37 de la ley del Impuesto a la Renta y el literal p) del artículo 21 de su Reglamento por S/3 273 548,00

Que la recurrente sostiene que al establecer los gastos comunes no deducibles, las observaciones de la Administración a la determinación de la renta gravada son improcedentes debido a que excluyó diversos conceptos que incluyó como ingresos, como la renta de fuente extranjera. Indica que ni el inciso a) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta ni el literal p) del artículo 21 de su Reglamento distinguen entre renta de fuente peruana o renta de fuente extranjera a efectos de realizar la prorrata, por lo que resulta contrario a ley que la Administración pretenda distinguir donde la norma no lo ha hecho.

Que sobre las diferencias de cambio proveniente de las operaciones con instrumentos financieros derivados (contrato de forward), señala que no resulta conforme a ley que la Administración deduzca gastos a efecto de determinar ingresos financieros. Invoca la Resolución N° 15068-4-2013.

Que en cuanto a los importes valorativos observados por la Administración, indicó que son conceptos valorativos en atención a lo señalado en el Manual de Contabilidad para las Empresas del Sistema Financiero, por lo que deben ser incluidos para el cálculo de la prorrata.

Que en referencia a las reversiones de provisiones registradas en la cuenta 54 Reversión de Provisiones y a la Subcuenta 5701000000102 VTA BS PROYECTO DE INV REGIONAL que la Administración excluyó como renta gravada, indicó que según el Manual de Contabilidad para las Empresas del Sistema Financiero, se trata de cuentas de ingresos (cuenta 5), por lo que deben ser reconocidas como tales para efectos de la prorrata. Añadió que ambos conceptos fueron tratados como ingresos para efectos de los pagos a cuenta y de regularización del Impuesto a la Renta, por lo que no considerarlos para efectos de la prorrata de gastos comunes originaría una distorsión en la determinación del anotado tributo.

Que la Administración señala que mantuvo el reparo a la determinación de la prorrata de los gastos comunes deducibles, siendo que las observaciones del área acotadora recayeron en los conceptos que la recurrente consideró como renta bruta gravada y exonerada.

Que respecto a la renta de fuente extranjera que la recurrente incluyó como ingresos en la determinación de la renta gravada, señala que el literal p) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, al hacer mención a la renta bruta gravada, debe entenderse que corresponde a la renta bruta de fuente peruana de tercera categoría, sin poder incluirse en ella a la renta de fuente extranjera. Agrega que la renta neta de fuente extranjera únicamente se suma a la renta neta empresarial de fuente peruana si luego de la compensación de los resultados que arrojen las fuentes productoras de renta extranjera resultara una renta neta. Por tanto, es conforme la exclusión de los conceptos que corresponden a rentas de fuente extranjera de la determinación de la renta bruta gravada.

Que en cuanto a la exclusión de las diferencias cambio de fuente extranjera, refiere que la recurrente manifestó que no debe considerarse este concepto dentro de la renta bruta por generarse a partir de un ajuste contable, por lo que estableció que no existe controversia al respecto.



Tribunal Fiscal

N° 00088-1-2021

Que en lo referente a la exclusión de los reembolsos contabilizados como ingresos, señaló que de acuerdo a los artículos 1 y 3 de la Ley del Impuesto a la Renta, estos no califican como renta, por lo que es conforme su exclusión de la determinación de la renta gravada.

Que en cuanto a las diferencias de cambio provenientes de las operaciones con instrumentos financieros derivados (contratos de forward), la Administración, luego de verificar que las variaciones del tipo de cambio por tales operaciones fueron registradas en la Subcuenta 510916010902 cuando se trató de ganancias y en la Subcuenta 410916010902 cuando se trató de pérdidas, señaló que el literal p) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta no hace mención al término «ingresos», por lo que para efecto de establecer la renta bruta gravada de las operaciones relacionadas con instrumentos financieros derivados (contratos de forward) en el ejercicio, debe considerarse tanto los saldos acreedores de la Subcuenta 510916010902 como los saldos deudores de la Subcuenta 410916010902, por lo que señaló que al establecer la renta bruta que resulta de las operaciones relacionadas con tales productos financieros derivados se debe deducir S/2 113 141 830,39 como pérdida por la diferencia de cambio proveniente de ellas.

Que sobre los importes valorativos, refiere que es conforme la deducción que efectuó el área acotadora al calcular la renta gravada, al constatar que las cuentas contables observadas son cuentas de valorización, es decir, que corresponden a estimaciones, por lo que no constituyen ingresos financieros y, por ende, no califican como renta gravada de acuerdo a los artículos 1 y 3 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que en cuanto a las reversiones de provisiones que la recurrente consideró como ingreso afecto, confirmó su exclusión de la renta gravada, toda vez que si bien la recurrente indicó que corresponden a ingresos, no acreditó la naturaleza de las operaciones contabilizadas en la Cuenta 54 «Reversión de Provisiones», a fin de identificar aquellas que constituyen ingresos y aquellas que corresponden, por ejemplo, a ajustes por provisiones indebidas o excesivas de años anteriores, las cuales no podrían generar un ingreso gravado.

Que en lo referido a la Subcuenta 5701000000102 VTA BS PROYECTO DE INV REGIONAL incluida como renta gravada, señaló que la recurrente no acreditó la naturaleza de las operaciones contabilizadas en la indicada subcuenta, limitándose a señalar que corresponde a un ingreso, por lo que es conforme la exclusión de tal concepto.

Que sobre la diferencia de S/21 743 750,49 por ingresos exonerados observados por el área acotadora, detallados en el Anexo N° 2 del Resultado al Requerimiento N° refiere que es conforme la exclusión del saldo de la Cuenta 51030401010801 «Bonos Globales Peruanos» por corresponder a rentas de fuente extranjera y mantuvo la inclusión de los demás conceptos por corresponder a ganancias de capital no gravadas.

Análisis

Que en el Punto 7 del Anexo N° 5 a la Resolución de Determinación N° (fojas 34387/vuelta a 34399/vuelta), la Administración reparó la renta neta imponible por S/3 273 548,00 por concepto de gastos comunes no deducibles, de acuerdo a la determinación efectuada en el Anexo N° 2 del Resultado del Requerimiento N° Señaló como base legal el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta y el literal p) del artículo 21 de su Reglamento.

Que mediante el Punto 1 del Requerimiento N° (foja 32975), la Administración solicitó a la recurrente que proporcione el detalle de las adiciones y deducciones para la determinación de la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio, identificando las subcuentas contables en las que se registró los importes declarados y presentando los papeles de trabajo que las sustentan, siendo que en el resultado del aludido requerimiento (foja 32972), la Administración dejó constancia que la recurrente proporcionó lo solicitado.



Tribunal Fiscal

N° 00088-1-2021

Que mediante el Punto 2 del Requerimiento N° (fojas 32324/vuelta a 32330) la Administración indicó que en la declaración jurada rectificatoria del Impuesto a la Renta del ejercicio 2013, la recurrente adicionó S/2 822 536,17 por concepto de «*Prorrata artículo 21° inciso p*» (fojas 464 y 486).

Que asimismo, señaló que para efecto de la deducción de gastos comunes, la recurrente optó por el método por el cual se considera como gasto inherente a la renta gravada el importe que resulte de aplicar al total de los gastos comunes el porcentaje que se obtenga de dividir la renta bruta gravada entre el total de rentas brutas gravadas, exoneradas e inafectas, de acuerdo con el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta y al literal p) del artículo 21 de su Reglamento.

Que sobre la determinación efectuada por la recurrente, la Administración formuló observaciones a diversos conceptos que esta consideró como renta bruta gravada y renta exonerada. Entre los primeros, observó los ingresos de fuente extranjera (cuenta 51), diferencias de cambio de fuente extranjera, operaciones de reembolso por servicios de recaudación y traslado de fondos a compañías de seguro (cuenta 52), diferencia de cambio registrada en las Subcuentas 410916010902 proveniente de instrumentos financieros derivados (contratos de forward), importes valorativos, reversión de provisiones registradas en la Cuenta 54 y los Certificados de Inversión Pública Regional y Local (CIPRL) registrados en la Cuenta 5701000000102 «Vta Bienes Proyecto de Inv. Regional».

Que en cuanto a la renta exonerada, la Administración incluyó en dicho rubro diversas cuentas correspondientes a ganancias de capital y excluyó una cuenta referida a Bonos Globales Peruanos, por tratarse de una renta de fuente extranjera, observando por dicho rubro un total de S/21 768 382,60.

Que sin realizar observaciones adicionales, determinó que el gasto común no deducible asciende a S/6 404 497,95, de los cuales dedujo S/2 822 621,00 que la recurrente adicionó en la referida declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2013, según PDT 684 N° (fojas 464, 486, 489 y 31455), estableciendo el reparo en S/3 581 877,12, de acuerdo al detalle contenido en el Anexo N° 2 del indicado requerimiento (fojas 32315/vuelta a 32319).

Que al respecto, requirió a la recurrente presentar sus descargos a tales observaciones, indicando la base legal y contable respectiva y proporcionando la documentación que acreditara sus afirmaciones.

Que en respuesta, la recurrente presentó un escrito el 16 de noviembre de 2018 (fojas 32261 a 32283), del que la Administración dio cuenta en el Resultado al Requerimiento N° (fojas 32296 a 32305); sin embargo, luego de su evaluación, mantuvo las observaciones formuladas a los referidos conceptos, variando únicamente el importe relacionado a las rentas de fuente extranjera, importes valorativos y renta exonerada.

Que mediante el Punto 18 del Anexo N° 2 del Requerimiento N° (fojas 32039 y 32044), emitido en virtud del artículo 75 del Código Tributario, la Administración comunicó a la recurrente sus conclusiones acerca del presente reparo, remitiéndose al Punto 2 del Resultado del Requerimiento N° indicándole que debía presentar sus descargos.

Que en respuesta, la recurrente presentó un escrito el 14 de diciembre de 2018 (fojas 31813 a 31822), en el que reiteró lo manifestado en respuesta al Requerimiento N°

Que mediante el Punto 18 del Resultado del Requerimiento N° (fojas 31977 y 31978/vuelta), la Administración dejó constancia del referido escrito, reiterando las conclusiones expuestas en el Resultado al Requerimiento N°

Que en el Punto 7 del Anexo N° 5 a la Resolución de Determinación N° (fojas 34399/vuelta a 34416/vuelta) se aprecia que la Administración formuló el presente reparo bajo los mismos fundamentos expuestos en los Resultados a los Requerimientos N° y

75



Tribunal Fiscal

N° 00088-1-2021

Que de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, a fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producir y mantener su fuente, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por esta Ley.

Que el literal p) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, modificado por el Decreto Supremo N° 017-2003-EF, establece que cuando los gastos necesarios para producir la renta y mantener la fuente incidan conjuntamente en rentas gravadas, exoneradas e inafectas y no sean imputables directamente a unas u otras, la deducción se efectuará en forma proporcional al gasto directo imputable a las rentas gravadas, y en los casos en que no se pudiera establecer la proporcionalidad indicada, se considerará como gasto inherente a la renta gravada el importe que resulte de aplicar al total de los gastos comunes el porcentaje que se obtenga de dividir la renta bruta gravada entre el total de rentas brutas gravadas, exoneradas e inafectas.

Que el tercer párrafo del indicado literal, modificado por el Decreto Supremo N° 008-2011-EF, dispone que, para efecto de lo dispuesto en los párrafos precedentes, se considera como renta inafecta a todos los ingresos que no están comprendidos en el ámbito de aplicación del Impuesto, incluidos aquellos que tengan dicho carácter por disposición legal, con excepción de los ajustes valorativos contables.

Que para efectos referenciales, el segundo método del indicado literal se puede ilustrar del siguiente modo:

Porcentaje:

$$X\% = \frac{\text{Rentas brutas gravadas} \times 100}{\text{Rentas brutas gravadas} + \text{Rentas brutas exoneradas} + \text{Rentas brutas inafectas}}$$

Que este Tribunal en las Resoluciones N° 06246-2-2012 y 01969-1-2004, entre otras, ha señalado que existen gastos realizados por la empresa cuya naturaleza no permite identificar la parte cuya deducción debe ser reconocida por cumplir con el principio de causalidad, a los que les resultan de aplicación las normas que rigen el Impuesto a la Renta, las cuales establecen que cuando no sea posible imputar los gastos directamente a las rentas gravadas y exoneradas, la deducción de los mismos se debe efectuar en forma proporcional a los gastos directos imputables a dichas rentas, mientras que si no es posible aplicar la referida proporcionalidad, se considerará como gasto indirecto inherente a la renta gravada, el porcentaje que resulte de dividir la renta bruta gravada entre el total de rentas brutas.

Que asimismo, en las Resoluciones N° 0783-3-2016 y 11476-1-2017, entre otras, este Tribunal ha indicado que a fin de establecer el porcentaje aplicable para aceptar la deducción de los gastos comunes, la legislación estableció como primer método, la proporcionalidad (método directo), la que deberá efectuarse considerando los gastos directamente imputables en que incurrió la recurrente en un determinado ejercicio, siendo que dicha determinación implica realizar un análisis detallado de cada uno de los gastos, a fin de establecer qué gastos califican como destinados exclusivamente a rentas gravadas, rentas exoneradas y residualmente los gastos que tienen la calidad de comunes, y que de no ser posible aplicar la referida proporcionalidad, se considerará como gasto indirecto inherente a la renta gravada, el porcentaje que resulte de dividir la renta bruta gravada entre el total de rentas brutas gravadas y exoneradas (método indirecto).

Que a través de las Resoluciones N° 02858-3-2005 y 09694-2-2007, este Tribunal ha sostenido que para la determinación de la renta bruta se computarán todos los ingresos que perciban los contribuyentes, reflejándose en ella los resultados tanto positivos (ganancias) como negativos (pérdidas) derivados de las operaciones o transacciones que realicen en sus relaciones con terceros.

Que las determinaciones efectuadas por la recurrente y la Administración se muestran detalladas en el Anexo N° 2 del Resultado al Requerimiento N° (fojas 32291/vuelta a 32293), las mismas que se resumen en el siguiente cuadro:

   76 



Tribunal Fiscal

N° 00088-1-2021

Conceptos	Contribuyente		SUNAT	
	S/	%	S/	%
Total Renta Bruta Gravada	5 402 393 345,72	98.0421	2 936 409 830,60	95.7712
Total Renta Bruta Exonerada	71 174 354,72	1.2917	92 942 737,32	3.0314
Total Renta Bruta Inafecta	36 713 719,39	0.6663	36 713 719,39	1.1974
Renta bruta gravada, exonerada e inafecta	5 510 281 419,83	100.00	3 066 041 655,22	100.00
Total Gastos Comunes*	144 158 367,12			
Gastos Comunes Deducibles	144 158 367,12 x 98.0421%	141 335 890,45	144 158 367,12 x 95.7712%	138 062 198,09
Gastos Comunes No Deducibles	144 158 367,12 x 1.958%	2 822 620,83	144 158 367,12 x 4.2288%	6 096 169,03

*Importe no observado por la Administración.

Que para efecto de establecer el total de la renta bruta gravada, la Administración excluyó del cálculo efectuado por la recurrente, los conceptos detallados en el siguiente cuadro:

Cuenta*	Contribuyente**	SUNAT	Diferencia
51 Ingresos Financieros	5 287 542 435,91	5 287 542 435,91	—
Menos Renta de Fuente Extranjera	—	(103 186 970,33)	103 186 970,33
Diferencia de Cambio relacionada con la Renta de Fuente Extranjera	(328 610593,63)	(328 610593,63)	—
Reembolsos contabilizados como ingresos	—	(27 084 599,07)	27 084 599,07
Diferencia de cambio relacionada con Instrumentos Financieros Derivados	—	(2 113 141 830,39)	2 113 141 830,39
Otros conceptos no considerados como ingresos	(48 813 498,79)	(48 827 521,79)	14 023,00
Total Cta. 51 Ingresos Financieros	4 910 118 343,49	2 666 690 920,70	2 243 427 422,79
52 Ingresos por Servicios Financieros	467 758 300,85	467 758 300,85	—
Menos Reembolsos contabilizados como ingresos	—	(111 010 198,12)	111 010 198,12
Total Cta. 52 Ingresos por Servicios Financieros	467 758 300,85	356 748 102,73	111 010 198,12
54 Reversión de Provisiones	72 111 555,20	71 355 003,44	—
Menos 54 Reversión de Provisiones	—	(71 355 003,44)	—
Total Cta. 54 Reversión de Provisiones	72 111 555,20	—	72 111 555,20
56 Otros Ingresos	32 506 544,95	32 506 544,95	—
57 Ventas	27 786 675,34	27 786 675,34	—
Menos 5701000000102 Vta. Bienes Proyecto de Inv. Regional	—	(17 690 588,52)	17 690 588,52
Total Cta. 57 Ventas	27 786 675,34	10 096 086,82	17 690 588,52
Total Renta Bruta	5 510 281 419,83	3 066 041 655,20	

Montos expresados en soles.

*Balance de Comprobación al 31 de diciembre de 2013.

**Información proporcionada por la recurrente en respuesta al Requerimiento N° 0122170000357 (foja 452).

Que al establecer el total de la renta bruta exonerada, que influye en la determinación de la renta bruta no gravada, la Administración incluyó y excluyó del cálculo efectuado por la recurrente, los conceptos detallados a continuación:

Renta Bruta Exonerada determinada por la recurrente		S/71 174 354,72
Cta.	Concepto	Importe S/
51030401010801	Bonos Globales Peruanos	(1 006 881,58)
51091201010106	Utilidad valor bonos soberanos trading	2 558 812,07
51091201010107	Valorización B Globales Trading	338 505,05
51091201010108	Valorización B Globales Trading	63 840,58
51091201010109	Utilidad Val Bonos Soberanos Trading	7 348 955,80
51091201010112	Valoriz Bonos Sob Trading Mesa	24 632,11
51091201010129	Util Realizada Glob Gdo Inv Trading Mesa	164 975,46
51091401010101	Valoriz DPV Soberanos	2 182 406,72

[Handwritten signatures and marks]



Tribunal Fiscal

N° 00088-1-2021

51091401010101	Valoriz DPV CDN BCRP al Descuento	59 164,35
51091401010105	Val B Soberano DPV	6 892 909,24
51091401010107	Valoriz DPV Globales Disponibles	103 368,65
51091401010109	Valorizac Bonos Glob DPV Especial	265 502,85
51091401010110	Valorizac Bonos Sobera DPV Especial	2 772 191,30
Renta Bruta Exonerada determinada por la SUNAT		S/92 942 737,32

Que de lo expuesto se aprecia que el reparo formulado por la Administración no recae sobre el método que utilizó la recurrente para efecto de determinar los gastos comunes del ejercicio (método indirecto), ni sobre el importe de los gastos comunes (S/144 158 367,12), toda vez que ambos aspectos guardan correspondencia con lo determinado por la recurrente, sino sobre los conceptos que esta incluyó para efecto de establecer la renta bruta gravada y la renta exonerada, lo que trajo como consecuencia el recálculo de los porcentajes atribuidos a las rentas brutas gravadas, exoneradas e inafectas y, por ende, la determinación del gasto común deducible y no deducible del ejercicio.

Que en tal sentido, la controversia de autos se contrae a determinar si el reparo a la determinación de los gastos comunes no deducibles se encuentra acorde a ley, lo que pasa por establecer si deben mantenerse los conceptos que la Administración excluyó e incluyó tomando como referencia los considerados por la recurrente para efecto de determinar las rentas brutas gravadas y exoneradas, por lo que corresponde evaluar cada uno de aquellos conceptos.

7.1. Renta bruta gravada

i. Renta de fuente extranjera

Que de acuerdo al Punto 2.1 del Resultado al Requerimiento N° (foja 32305) y su Anexo N° 2 (foja 32293), la recurrente incluyó en la determinación de la renta bruta el importe de S/103 186 970,33 conformado por ingresos financieros de fuente extranjera (cuenta 51), que incluye los provenientes de Panamá por S/19 003 303,29³¹ y de Otras Fuentes por S/84 183 667,04.

Que en su recurso de reclamación y de apelación, la recurrente emplazó a la Administración indicando que ni el literal a) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, ni el literal p) del artículo 21 de su Reglamento distinguen entre renta de fuente peruana o renta de fuente extranjera a efectos de realizar la prorrata, resultando contrario a ley que la Administración pretenda distinguir donde la norma no lo ha hecho. Asimismo, es del caso precisar que la recurrente no ha discutido los importes antes indicados³².

Que de una lectura conjunta del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta y el literal p) del artículo 21 del Reglamento, glosados en párrafos precedentes, se aprecia que la metodología descrita en dichos dispositivos tiene por finalidad establecer la distribución de los gastos incurridos por los contribuyentes que incidan conjuntamente en sus rentas gravadas, exoneradas e inafectas, a fin de determinar la renta neta del Impuesto al Renta de tercera categoría.

Que de otro lado, el artículo 22 de la citada ley señala que para los efectos del impuesto, las rentas afectas de fuente peruana se califican en las siguientes categorías: (i) Primera: rentas producidas por el arrendamiento, subarrendamiento y cesión de bienes, (ii) Segunda: rentas de otros capitales, (iii) Tercera: rentas del comercio, la industria y otras expresamente consideradas por la ley, (iv) Cuarta: rentas del trabajo independiente y (v) Quinta: rentas del trabajo en relación de dependencia y otras rentas del

³¹ Si bien en el Punto 2.1 del Resultado al Requerimiento N° se indica que los ingresos por Fuente Extranjera – Panamá contabilizados en la Cuenta 51 asciende a S/30 965 274,25, en el Anexo N° 2 se verifica que en la determinación efectuada por la Administración se excluyó el importe de S/11 961 970,96 registrado en la Subcuenta 51080100000103 UT DIF.CAMBIO – OF Y DEMANDA CAP.

³² Si bien en el escrito que presentó el 16 de noviembre de 2018 (fojas 32271 y 32272), la recurrente discutió el importe que estableció la Administración en el Requerimiento N° no volvió a cuestionar este aspecto luego que fue ajustado en el resultado a dicho requerimiento.





Tribunal Fiscal

N° 00088-1-2021

trabajo independiente expresamente señaladas por la ley.

Que el artículo 28 de dicha norma establece que son rentas de tercera categoría, entre otras, las derivadas del comercio, la industria o minería; de la explotación agropecuaria, forestal, pesquera o de otros recursos naturales; de la prestación de servicios comerciales, industriales o de índole similar, como transportes, comunicaciones, sanatorios, hoteles, depósitos, garajes, reparaciones, construcciones, bancos, financieras, seguros, fianzas y capitalización; y, en general, de cualquier otra actividad que constituya negocio habitual de compra o producción y venta, permuta o disposición de bienes.

Que a su vez, el artículo 51 de la Ley del Impuesto a la Renta dispone que los contribuyentes domiciliados en el país debían de sumar y compensar entre sí los resultados que arrojaran sus fuentes productoras de renta extranjera y únicamente si de dichas operaciones resultara una renta neta, la misma se sumaría a la renta neta de fuente peruana.

Que por su parte, el artículo 51-A de la citada ley indica que a fin de establecer la renta neta de fuente extranjera, se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente.

Que cabe señalar que acorde con el artículo 22 de la Ley del Impuesto a la Renta, las rentas de fuente extranjera no son categorizables, y en efecto, señala la Exposición de Motivos de la Ley N° 27804 que modificó el citado artículo 22 que:

Conforme que el sistema del Impuesto a la Renta del Perú, grava la renta de fuente mundial, es conveniente hacer explícito que la categorización de rentas corresponde a las de fuente peruana, ya que las rentas de fuente mundial no se categorizan y vienen a formar parte, independientemente a su origen, de la bolsa de renta de fuente extranjera.

Lo antes señalado es coherente con el tratamiento previsto en el artículo 51° de la Ley del Impuesto a la Renta que dispone la sumatoria y compensación entre sí de los resultados que arrojen las fuentes productoras de renta extranjera y adicionalmente por lo previsto en el segundo párrafo del artículo 53° de la misma Ley.

En consecuencia, el tratamiento a intereses, dividendos, regalías, entre otros, provenientes del extranjero y percibidas por un sujeto domiciliado, no corresponden a ninguna categoría y simplemente forman parte de las rentas de fuente extranjera, que se gravarán de acuerdo a ley. De esta forma, se elimina la posibilidad de que en algunos supuestos entre duda sobre el tratamiento aplicable.

Que de ello se extrae que las rentas de fuente extranjera obtenidas por un contribuyente generador de renta de fuente peruana de tercera categoría no pueden asimilarse a estas últimas, toda vez que las rentas de fuente extranjera pertenecen a un compartimento distinto, siendo que, solo en caso que de estas últimas se obtenga una renta neta, se adicionará a la renta neta de fuente peruana, por lo que, en ningún caso, los gastos incurridos en la producción o generación de rentas de fuente extranjera pueden afectar las rentas de fuente peruana³³.

Que en consecuencia, si bien el inciso a) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta ni el literal p) del artículo 21 de su Reglamento distinguen entre renta de fuente peruana o renta de fuente extranjera a efectos de realizar la prorrata, tal conclusión se extrae no de la literalidad de aquellos dispositivos, sino de su lectura conjunta con la base legal antes glosada, de modo que lo afirmado por la recurrente no se encuentra ajustado a ley, correspondiendo mantener el reparo y confirmar la apelada en dicho extremo.

ii. Diferencia de Cambio relacionada con la Renta de Fuente Extranjera

Que de acuerdo al Punto 2.2 del Resultado al Requerimiento N°

(foja 32305/vuelta) y su

³³ Similar criterio en las Resoluciones N° 10651-4-2015 y 06825-1-2019.

79



Tribunal Fiscal

N° 00088-1-2021

Anexo N° 2 (foja 32293), la recurrente incluyó en la determinación de la renta bruta S/328 610593,63 por la diferencia de cambio relacionada con la renta de fuente extranjera (Cuenta 51).

Que cabe precisar que durante la fiscalización y reclamación la recurrente no opuso argumento alguno a la exclusión que efectuó la Administración por este concepto; contrariamente, en el escrito presentado el 16 de noviembre de 2018 (foja 32271) y en su recurso de reclamación (fojas 34220 y 34221), argumentó en el mismo sentido que la Administración, posición que mantuvo en la presente instancia al haberse remitido a los argumentos de su recurso de reclamación, los cuales secundó en su escrito de alegatos (página 54), señalando que no resulta conforme a ley que a efecto de calcular los ingresos financieros se considere una cuenta de gastos relacionada a los Instrumentos Financieros Derivados.

Que en tal sentido, no existiendo asunto controvertido no corresponde emitir pronunciamiento en este extremo, tal como correctamente lo advirtió la Administración en la resolución apelada.

iii. Reembolsos contabilizados como ingresos

Que de acuerdo al Punto 2.3 del Resultado al Requerimiento N° (foja 32303) y su Anexo N° 2 (foja 32293), la recurrente incluyó en la determinación de la renta bruta S/138 094 797,19, conformado por los reembolsos que contabilizó como ingresos en las Cuentas analíticas 51070403 y 52022900 por S/27 084 599,07 y S/111 010 198,12, respectivamente.

Que la recurrente indicó que los registros corresponden a reembolsos en operaciones en las que actúa como un agente para la colocación y recaudación de los seguros que la empresa de seguros vende a sus clientes a través de la plataforma de productos del banco, encargándose de recaudar el pago de las primas que realizan en sus agencias los beneficiarios del seguro, las cuales finalmente son trasladadas íntegramente a la entidad de seguros. Resaltó que actúa únicamente como intermediario y que el importe recaudado lo reconoce como ingreso gravado y posteriormente como gasto por concepto de traslado de fondos, señalando que por ser registrado en una cuenta de ingresos, debe ser considerado como tal para efecto de la prorrata de gastos comunes; asimismo, añadió que cobra una comisión a la compañía de seguros por el servicio de recaudación y traslado de fondos, por el cual también reconoce un ingreso contable que no es materia del presente reparo (fojas 32270³⁴ y 32553³⁵).

Que de acuerdo con el artículo 1 de la Ley del Impuesto a la Renta, sustituido por el Decreto Legislativo N° 945³⁶, el impuesto grava: (a) las rentas que provengan del capital, del trabajo y de la aplicación conjunta de ambos factores, entendiéndose como tales aquellas que provengan de una fuente durable y susceptible de generar ingresos periódicos; (b) las ganancias de capital; (c) así como otros ingresos que provengan de terceros, establecidos por esta Ley; (d) las rentas imputadas, incluyendo las de goce o disfrute, establecidas por dicha ley.

Que según el penúltimo párrafo del artículo 3 de la citada norma, constituye renta gravada de las empresas cualquier ganancia o ingreso derivado de operaciones con terceros.

Que conforme con el artículo 20 del mismo cuerpo normativo, la renta bruta está constituida por el conjunto de ingresos afectos al impuesto que se obtenga en el ejercicio gravable, agregando que cuando tales ingresos provengan de la enajenación de bienes, la renta bruta estará dada por la diferencia existente entre el ingreso neto total proveniente de dichas operaciones y el costo computable de los bienes enajenados.

Que de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, a fin de establecer

³⁴ Escrito de respuesta al Requerimiento N° (foja 32270).

³⁵ Escrito enviado por correo electrónico el 1 de agosto de 2018, en respuesta al Requerimiento N°

³⁶ Publicado el 23 de diciembre de 2003.



Tribunal Fiscal

N° 00088-1-2021

la renta neta de tercera categoría se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producir y mantener su fuente, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por dicha ley, estableciendo en el literal p) del artículo 21 de su reglamento las disposiciones para establecer la distribución de los gastos incurridos por los contribuyentes que incidan conjuntamente en sus rentas gravadas, exoneradas e inafectas.

Que de acuerdo a lo precisado por la recurrente, la actividad de recaudar las primas de seguros por parte de sus clientes, no le significan un beneficio económico desde que estas, en su integridad, son trasladadas a la compañía de seguros, a diferencia de la comisión que la recurrente precisa cobrar a esta última por el servicio prestado, la cual —según refiere— reconoce como ingreso (fojas 32270³⁷ y 32553³⁸) y no forma parte del presente reparo, por lo que corresponde mantener la exclusión efectuada por la Administración y confirmar la apelada en este extremo.

iv. Diferencia de cambio relacionada con Instrumentos Financieros Derivados

Que del Punto 2.4 del Resultado al Requerimiento N° (foja 32303) y su Anexo N° 2 (foja 32293), que a su vez se remite al Punto 1.4 del mismo requerimiento (fojas 32332 y 32333), se aprecia que con base en el balance de comprobación al 31 de diciembre de 2013, la Administración advirtió que los ingresos financieros registrados en las Subcuentas 51091601090217, 51091601090218, 51091601090219 y 51091601090220 (con saldo a creedor) y los gastos contabilizados en las Subcuentas 41091601090217, 41091601090218, 41091601090219 y 41091601090220 (con saldo deudor), se encuentran relacionados al concepto «Diferencias Cambio por Instrumentos Financieros Derivados», por lo que consideró que a efecto de determinar la renta bruta gravada, el saldo deudor de las subcuentas 410916010902 por S/2 113 141 830,39, debía deducirse del saldo acreedor de las subcuentas 510916010902, según se muestra en el siguiente detalle:

Cuenta	Saldo al 31/12/2013
41091601090217 DIF. CAMBIOCOMPRAS A FUT-FWD.DELIVERY ESPEC.ME	(233 390 333,84)
41091601090218 DIF. CAMBIOCOMPRAS A FUT-FWD. NON DELIVERY ME	(790 787 316,23)
41091601090219 DIF. CAMBIOVENTAS A FUTURO - FWD.DELIVERY ESPECU	(272 202 741,25)
41091601090220 DIF. CAMBIOVENTAS A FUTURO - FWD.NON DELIVERY ES	(816 761 439,07)
	(2 113 141 830,39)
51091601090217 DIF. CAMBIOCOMPRAS A FUT-FWD.DELIVERY ESPEC.ME	237 058 286,63
51091601090218 DIF. CAMBIOCOMPRAS A FUTURO-FWD.NON DELIVERY E	868 813 837,00
51091601090219 DIF. CAMBIOVENTAS A FUTURO - FWD.DELIVERY ESPECU	265 126 092,40
51091601090220 DIF. CAMBIOVENTAS A FUTURO - FWD.NON DELIVERY ES	756 039 285,93

Que por su parte, la recurrente precisó que las aludidas diferencias de cambio vinculadas a operaciones con instrumentos financieros derivados (contratos de forward) no deben ser consideradas a efecto de determinar los ingresos financieros, sustentándose en lo señalado en el Manual de Contabilidad para Empresas del Sistema Financiero con relación al Rubro 51 - Ingresos Financieros y el artículo 221 de la Ley N° 26702, Ley General del Sistema Financiero y del Sistema de Seguros y Orgánica de la Superintendencia de Banca y Seguros, que reconoce a las operaciones con productos financieros como parte de las actividades de los bancos (fojas 32269 y 32278).

Que es del caso señalar que no existe controversia respecto a la naturaleza de las operaciones registradas en las Subcuentas 510916010902 y 4109160109 y su vinculación entre sí por las operaciones con instrumentos financieros derivados, toda vez que tanto la recurrente como la Administración coinciden en que en las primeras se contabilizó las ganancias por las variaciones del tipo de cambio por contratos forward y en las últimas, las pérdidas por ese mismo concepto.

Que al respecto, corresponde indicar que la metodología establecida en el artículo 37 de la Ley del

³⁷ Escrito de respuesta al Requerimiento N° (foja 32270).

³⁸ Escrito enviado por correo electrónico el 1 de agosto de 2018, en respuesta al Requerimiento N°

 81



Tribunal Fiscal

N° 00088-1-2021

Impuesto a la Renta y su correlato en el literal p) del artículo 21 del Reglamento, tiene por finalidad determinar la renta neta del Impuesto al Renta de tercera categoría en los casos en que los gastos incurridos por los contribuyentes incidan conjuntamente en sus rentas gravadas, exoneradas e inafectas, no siendo imputables directamente a unas u otras.

Que para tal efecto, dispone la norma reglamentaria que al aplicar el método indirecto, como el caso de autos, se aplicará al total de los gastos comunes el porcentaje que se obtenga de dividir la renta bruta gravada entre el total de rentas brutas (gravadas, exoneradas e inafectas), de lo que se desprende que los conceptos considerados para efecto de establecer el gasto deducible están en función de rentas brutas y no de rentas netas.

Que por su parte, el artículo 61 de la Ley del Impuesto a la Renta establece que las diferencias de cambio originadas por operaciones que fuesen objeto habitual de la actividad gravada y las que se produzcan por razones de los créditos obtenidos para financiarlas, constituyen resultados computables a efectos de la determinación de la renta neta.

Que con relación al referido artículo 61, conviene traer a colación los siguientes fundamentos expuestos en la Resolución N° 11116-4-2015, que constituye jurisprudencia de observancia obligatoria:

Al respecto, se considera que cuando el artículo 61° de la Ley del Impuesto a la Renta establece que las diferencias de cambio constituyen "resultados computables" a efectos de la determinación de la renta neta y que cuando los incisos a) al d) del citado artículo prevén que las diferencias de cambio deberán ser incluidas en la determinación de la materia imponible del periodo en el cual la tasa de cambio fluctúa, considerándose como "utilidad" o como "pérdida", se hace referencia a la diferencia entre las mencionadas sub cuentas [776 y 676]. Precisamente, si la finalidad de la norma hubiera sido computar únicamente el monto contenido en la referida sub cuenta 776, sin considerar el contenido en la citada sub cuenta 676, no aludiría a "resultados computables", ni a la fluctuación de la tasa de cambio durante el ejercicio, ni consideraría la posibilidad de deducir la pérdida por diferencia de cambio a efecto de determinar la renta neta.

En efecto, como se ha interpretado en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 02760-5-2006, que constituye precedente de observancia obligatoria, las diferencias de cambio que resulten de las operaciones a que aluden los citados incisos, pueden originar ganancias o pérdidas que son imputadas al ejercicio en que dichas operaciones se realicen, incrementando o disminuyendo la renta neta, siendo que ello alude a la obtención de un único resultado (neto). Así, en dicha resolución se agregó que este ajuste contable resulta luego de compensarse las devaluaciones o revaluaciones de la moneda a lo largo del ejercicio, para obtener al cierre de dicho ejercicio (31 de diciembre) una diferencia neta de cambio.

Que si bien la citada jurisprudencia fue emitida en referencia a la determinación del coeficiente aplicable al cálculo de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta, sus fundamentos resultan ilustrativos a fin de exponer el tratamiento que la Ley del Impuesto a la Renta ha previsto para las diferencias de cambio generadas por operaciones que son objeto habitual de la actividad gravada del contribuyente, el cual consiste en el reconocimiento del resultado neto para efectos de la determinación de la renta neta.

Que en tal sentido, si bien no está en discusión que las operaciones con instrumentos financieros derivados son parte de las operaciones financieras propias del giro de negocio de la recurrente, cabe precisar que ello no implica que deba reconocerse el resultado neto en la determinación de la renta bruta gravada a la que se refiere el último párrafo del literal p) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, como sostiene la Administración.

Que es del caso indicar que la Resolución N° 15068-4-2013, invocada por la Administración, no resulta aplicable al presente reparo debido a que se pronuncia acerca del reconocimiento de las ganancias por diferencias cambio como ingresos financieros para efectos de la proporcionalidad establecida en el literal a) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta. Al respecto, a diferencia del presente caso, la proporcionalidad a que se refiere aquella base legal no está en función de rentas brutas, sino de





Tribunal Fiscal

N° 00088-1-2021

«ingresos financieros», los cuales no se encuentran definidos en la legislación del Impuesto a la Renta, por lo que se recurre de forma supletoria a la Ley N° 26702, Ley General del Sistema Financiero y del Sistema de Seguros y Orgánica de la Superintendencia de Banca y Seguros, de acuerdo al criterio seguido en las Resoluciones N° 08225-1-2017 y 14985-4-2013.

Que en tal sentido, corresponde levantar el presente reparo y revocar la apelada en este extremo.

v. Importes valorativos que no constituyen ingresos (Otros conceptos no considerados como ingresos) y vi. Reversión de Provisiones

Que del Punto 2.5 del Resultado al Requerimiento N° (foja 32327) y su Anexo N° 2 (foja 32293/vuelta), se tiene que la Administración excluyó de la determinación de la renta bruta gravada S/14 023,00 que la recurrente incluyó como parte de los ingresos financieros registrados en las subcuentas 51091207080101 Valorización Inversión Panamá por S/0.02 y 51091207080102 Valorización Bonos Corp Emp No Fin Trading Mesa por S/14 022,98.

Que al respecto, la recurrente señala que los registros en las indicadas subcuentas obedecen a conceptos valorativos que deben ser incluidos en el cálculo del porcentaje, de acuerdo al Manual de Contabilidad para Empresas del Sistema Financiero.

Que por otro lado, del Punto 2.6 del Resultado al Requerimiento N° (foja 32327/vuelta) y su Anexo N° 2 (foja 32292), se tiene que la Administración excluyó de la determinación de la renta bruta gravada S/71 355 003,44 que la recurrente registró en el rubro 54 como reversiones de provisiones.

Que al respecto, la recurrente indicó que reconoce el indicado importe como un ingreso toda vez que la Cuenta 54 es una cuenta de ingresos, conforme lo señala el Manual de Contabilidad para las Empresas del Sistema Financiero, por lo que corresponde que se reconozca como ingreso todos aquellos conceptos que hubieran sido registrados en ella, más aún porque durante el ejercicio 2013 dicho monto fue tratado como un ingreso para efectos de los pagos a cuenta y para la determinación del Impuesto a la Renta.

Que de ambos reparos se advierte que no existe controversia respecto a la naturaleza de las operaciones registradas en las Subcuentas 51091207080101, 51091207080102 y en el rubro 54, toda vez que la recurrente afirma y la Administración reconoce que corresponden a conceptos valorativos y a la reversión de provisiones, respectivamente.

Que por el contrario, es materia de discusión establecer si tales conceptos deben o no formar parte de la renta bruta gravada a que se refiere el último párrafo del literal p) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que de acuerdo con el artículo 1 de la Ley del Impuesto a la Renta, sustituido por el Decreto Legislativo N° 945³⁹, el impuesto grava: (a) las rentas que provengan del capital, del trabajo y de la aplicación conjunta de ambos factores, entendiéndose como tales aquellas que provengan de una fuente durable y susceptible de generar ingresos periódicos; (b) las ganancias de capital; (c) así como otros ingresos que provengan de terceros, establecidos por esta Ley; (d) las rentas imputadas, incluyendo las de goce o disfrute, establecidas por esta Ley.

Que según el penúltimo párrafo del artículo 3 de la citada norma, constituye renta gravada de las empresas cualquier ganancia o ingreso derivado de operaciones con terceros.

Que conforme con el artículo 20 del mismo cuerpo normativo, la renta bruta está constituida por el conjunto de ingresos afectos al impuesto que se obtenga en el ejercicio gravable, agregando que cuando

³⁹ Publicado el 23 de diciembre de 2003.





Tribunal Fiscal

N° 00088-1-2021

tales ingresos provengan de la enajenación de bienes, la renta bruta estará dada por la diferencia existente entre el ingreso neto total proveniente de dichas operaciones y el costo computable de los bienes enajenados.

Que de acuerdo con el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, a fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producir y mantener su fuente, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por esta Ley, estableciendo en el literal p) del artículo 21 de su reglamento las disposiciones para establecer la distribución de los gastos incurridos por los contribuyentes que incidan conjuntamente en sus rentas gravadas, exoneradas e inafectas.

Que estando a la base legal expuesta, se tiene que tanto los conceptos valorativos como la reversión de provisiones no significan un beneficio económico a la recurrente que califique como renta bruta gravada, por lo que corresponde mantener la exclusión efectuada por la Administración y confirmar la apelada en este extremo.

vi. Vta. Bienes Proyecto de Inv. Regional

Que del Punto 2.7 del Resultado al Requerimiento N° (foja 32326) y su Anexo N° 2 (foja 32292/vuelta), se tiene que la Administración excluyó de la determinación de la renta bruta gravada, el importe de S/17 690 588,52 que la recurrente registró en la Subcuenta 5701000000102 «Vta Bs Proyecto de Inv Regional».

Que al respecto, la recurrente indicó que reconoce el indicado importe como un ingreso toda vez que la Cuenta 57 es una cuenta de ingresos, conforme lo señala el Manual de Contabilidad para las Empresas del Sistema Financiero, por lo que corresponde que se reconozca como ingreso todos aquellos conceptos que hubieran sido registrados en ella, más aún porque durante el ejercicio gravable 2013 dicho monto fue tratado como un ingreso para efectos de los pagos a cuenta y la determinación del Impuesto a la Renta.

Que de acuerdo a lo señalado en el Resultado al Requerimiento N° la recurrente no acreditó la naturaleza de las operaciones contabilizadas en dicha subcuenta, limitándose a indicar que está registrado en una cuenta de ingresos (foja 32299/vuelta), lo que se reitera en la resolución de determinación impugnada.

Que al respecto, es del caso advertir que tanto en la instancia de reclamación como en la presente instancia, la recurrente ha mantenido la misma posición, sin esclarecer la naturaleza de la operación que dio origen al referido registro, de modo que aun cuando el Manual de Contabilidad para Empresas del Sistema Financiero señala que en la Cuenta 5701 se registran las ventas de bienes, ello no es suficiente para que la recurrente considere tal registro como renta bruta gravada a que se refiere el último párrafo del inciso p) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que al no haber cumplido con acreditar la naturaleza de la operación registrada en la Subcuenta 5701000000102 para efecto de establecer si debe o no formar parte de la renta bruta gravada para efecto del porcentaje por la distribución de gastos de acuerdo al último párrafo del literal p) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto la Renta, corresponde mantener el reparo y confirmar la apelada en este extremo.

Que en cuanto a lo alegado por la recurrente en el sentido que el cuestionado importe fue incluido como ingreso para efecto de establecer los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta, corresponde indicar que no es objeto de la presente controversia el cálculo de los referidos pagos anticipados, sino la determinación de los gastos comunes regulados en el inciso p) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto la Renta, por lo que resultaba necesario que la recurrente acreditara la naturaleza de la operación que incluyó como renta bruta gravada, lo que no hizo a pesar de ser requerida expresamente con ello, por lo que carece de fundamento lo alegado en este extremo.



Tribunal Fiscal

N° 00088-1-2021

7.2. Renta bruta exonerada

i. Bonos Globales Peruanos

Que del Punto 2.8 del Resultado al Requerimiento N° (fojas 32297 y 32298/vuelta) y su Anexo N° 2 (foja 32292/vuelta), se aprecia que la recurrente incluyó en la determinación de la renta bruta exonerada S/1 006 881,58 registrado en la Subcuenta 51030401010801, correspondiente a una renta de fuente extranjera, por lo que la Administración la excluyó del referido cálculo.

Que al respecto, es del caso precisar que la recurrente no expone argumentos en la instancia de reclamación ni en la presente instancia; sin embargo, con base a los argumentos señalados al analizar los reparos a la renta bruta gravada por rentas de fuente extranjera, corresponde mantener la exclusión efectuada por la Administración y confirmar la apelada en este extremo.

ii. Ganancias de capital

Que del Punto 2.8 del Resultado al Requerimiento N° (fojas 32297 y 32298/vuelta) y su Anexo N° 2 (foja 32292/vuelta), se aprecia que la recurrente excluyó en la determinación de la renta bruta exonerada el importe de S/91 935 855,74 registrado en las Subcuentas 510912010101, 510914010101 y las divisorias que se detallan en el cuadro precedente, correspondientes a ganancias de capital no gravadas, las cuales fueron incluidas por la Administración en el referido cálculo.

Que de acuerdo a lo informado por la recurrente en respuesta a Requerimiento N° tales registros corresponden a ingresos financieros exonerados por estar relacionados con los rendimientos y enajenación de bonos soberanos, globales y valores emitidos por el BCR (foja 32799), lo cual no ha sido discutido por la Administración.

Que en este extremo, se aprecia que la recurrente no expuso argumentos en la etapa de reclamación ni en la presente instancia en referencia a la exclusión de este concepto de la renta bruta exonerada que efectuó la Administración luego que esta estableció que los referidos registros corresponden a las ventas de bonos soberanos que generan una ganancia de capital no gravada.

Que sin embargo, es preciso notar que no corresponde que el ingreso generado por la ganancia de capital realizada por la enajenación de los valores sea considerada para el cálculo del porcentaje establecido en el inciso p) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, toda vez que a los ingresos obtenidos por la enajenación de valores no les corresponde gasto alguno, sino únicamente el costo computable de tales enajenaciones.

Que de acuerdo a lo indicado, tales conceptos no deben ser incluidos como renta bruta exonerada para efecto de establecer el porcentaje del literal p) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, como pretende la Administración, por lo que corresponde levantar el reparo y revocar la apelada en este extremo.

7.3. Procedimiento de redondeo

Que en su escrito de alegatos, la recurrente sostiene que la Administración no siguió el procedimiento de redondeo al que alude la Novena Disposición Final del Código Tributario, el cual se encuentra regulado en la Resolución de Superintendencia N° 025-2000/SUNAT, ya que redondeó incorrectamente el porcentaje que resulta de dividir la renta bruta gravada entre el total de las rentas brutas (gravadas, exoneradas, inafectas), al considerar un redondeo de 4 decimales, debiendo expresarlo en 2 decimales, de acuerdo al artículo 3 de la indicada norma.

Que solicita se revoque la apelada y se ordene a la Administración que efectúe el correcto cálculo de la

85



Tribunal Fiscal

N° 00088-1-2021

proporcionalidad de los gastos comunes deducibles y no deducibles, de conformidad con el inciso p) del artículo 21 del Reglamento de la Ley de Impuesto a la Renta, considerando únicamente 2 decimales.

Que la Novena Disposición Final del Código Tributario dispone que la deuda tributaria se expresará en números enteros y que para fijar porcentajes, factores de actualización, actualización de coeficientes, tasas de intereses moratorios u otros conceptos, se podrá utilizar decimales. Agrega que mediante resolución de superintendencia o norma de rango similar se establecerá, para todo efecto tributario, el número de decimales a utilizar para fijar porcentajes, factores de actualización, actualización de coeficientes, tasas de intereses moratorios u otros conceptos, así como el procedimiento de redondeo.

Que de acuerdo a lo dispuesto por el artículo 2 de la Resolución de Superintendencia N° 025-2000/SUNAT⁴⁰, que regula el procedimiento de redondeo a ser utilizado en la determinación de obligaciones tributarias, la información solicitada en las declaraciones pago será expresada en números enteros, salvo que se trate de declaraciones presentadas mediante medios telemáticos, en cuyo caso dicha obligación se restringirá al rubro referido a la determinación de la deuda tributaria.

Que agrega el citado artículo que a fin de cumplir lo dispuesto en el párrafo anterior se deberá considerar el primer decimal y aplicar el siguiente procedimiento de redondeo: 1) Si la fracción es inferior a 5, el valor permanecerá igual, suprimiéndose el decimal; y 2) Si la fracción es igual o superior a 5, el valor se ajustará a la unidad inmediata superior.

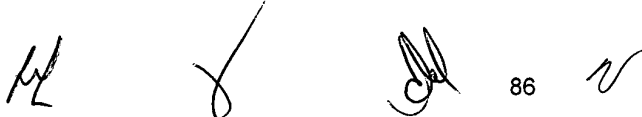
Que el artículo 3 de la precitada resolución de superintendencia estableció el procedimiento de redondeo en la determinación de porcentajes, factor de actualización, coeficientes y base de interés moratorio, siendo que su inciso a) establece que en el caso de porcentaje, se considerará 2 decimales. El redondeo se establecerá teniendo en cuenta el primer decimal siguiente al número de decimales señalados en cada uno de los incisos anteriores de acuerdo a: 1) Si el primer decimal siguiente es inferior a 5, el valor permanecerá igual, suprimiéndose los decimales posteriores a los señalados en los literales precedentes; y 2) Si el primer decimal siguiente es igual o superior a 5, el valor será incrementado en un milésimo, diezmilésimo y cienmilésimo, según corresponda.

Que el artículo 4 de la mencionada resolución de superintendencia establece que será de aplicación a las normas que se publiquen con posterioridad a esta, siempre que no se señale expresamente el procedimiento de redondeo.

Que según el inciso p) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, modificado por Decreto Supremo N° 017-2003-EF, cuando los gastos necesarios para producir la renta y mantener la fuente incidan conjuntamente en rentas gravadas, exoneradas e inafectas y no sean imputables directamente a unas u otras, la deducción se efectuará en forma proporcional al gasto directo imputable a las rentas gravadas, y en los casos en que no se pudiera establecer la proporcionalidad indicada, se considerará como gasto inherente a la renta gravada el importe que resulte de aplicar al total de los gastos comunes el porcentaje que se obtenga de dividir la renta bruta gravada entre el total de rentas brutas gravadas, exoneradas e inafectas.

Que conforme con lo expuesto, el redondeo aplicable para establecer el porcentaje atribuible a gastos comunes es de 2 decimales; sin embargo, en el Anexo N° 2 del Resultado al Requerimiento N° que contiene la determinación final del reparo, se aprecia que la Administración efectuó el redondeo del porcentaje con 4 decimales (95,7712% para gastos comunes deducibles y 4,2288% para gastos comunes no deducibles), contraviniendo lo establecido en las disposiciones antes glosadas, por lo que corresponde revocar la apelada en este extremo a fin que la Administración efectúe un nuevo cálculo de los gastos comunes no deducibles con arreglo a lo indicado.

⁴⁰ Publicada el 24 de febrero de 2000.





Tribunal Fiscal

N° 00088-1-2021

Impuesto a la Renta no considerarse para efectos de la compensación de los resultados que arrojen fuentes productoras de renta extranjera por provenir de un país considerado de baja o nula imposición.

Que indica que la sucursal representa un apéndice de la matriz, en el cual se desarrollan las actividades económicas previstas en el objeto social en lugar distinto a la sede de la sociedad matriz, de modo que no existe dualidad entre la matriz y su sucursal, constituyendo una sola persona jurídica, con lo cual no puede existir una relación comercial entre estas, por lo que mal podría invocar la recurrente la ejecución de una venta de participaciones a su sucursal en Panamá.

Que señaló que desde los años 2006 a 2008 hasta el año 2013, quien mantenía la titularidad, derechos e intereses sobre las participaciones en y era la recurrente, de modo que los resultados por su venta constituyen rentas de fuente extranjera obtenidas directamente por aquélla, debiendo ser computadas de manera independiente como otras rentas de fuente extranjera.

Que manifiesta que no existen elementos probatorios suficientes para incluir los dividendos que habría obtenido la recurrente en el año 2013 de entidad domiciliada en Panamá, en la determinación de la renta neta de fuente extranjera y menos aún de su vinculación con la sucursal en Panamá, a fin de admitir su compensación, como solicitó la recurrente.

Análisis

Que en el Punto 8 del Anexo N° 5 a la Resolución de Determinación N° (fojas 34370 a 34386), la Administración reparó la renta neta imponible por S/9 602 104,00, al considerar que la recurrente determinó la renta neta de fuente extranjera incluyendo indebidamente la pérdida que obtuvo su sucursal de Panamá, país considerado paraíso fiscal. Señaló como base legal el artículo 51 de la Ley del Impuesto a la Renta y literal a), numeral 3 del artículo 4 de su Reglamento.

Que la Administración llegó a tal conclusión al establecer que la sucursal de Panamá no obtuvo utilidad, como determinó la recurrente, sino una pérdida de S/9 602 104,00, la cual determinó al advertir que la recurrente atribuyó ingresos a dicha sucursal por S/58 042 358,07 provenientes de la enajenación de participaciones en y fondos de inversión domiciliados en Irlanda; sin embargo, consideró que tales ingresos no debieron ser atribuidos a dicha sucursal, sino a las otras fuentes de renta extranjera.

Que del Resultado de los Requerimientos y (fojas 32068 y 32071/vuelta, 32368/vuelta y 32370), se aprecia que la renta neta de fuente extranjera fue determinada por la recurrente y por la Administración de la siguiente forma:

Determinación de los Resultados de las Rentas de Fuente Extranjera ⁴¹		
Descripción	Contribuyente (S/)	SUNAT (S/)
Fuente Extranjera: Fuente Panamá		
Gastos - Fuente Extranjera Sucursal Panamá	(41 423 872,79)	(41 423 872,79)
Cuenta 51030307190802	58 042 358,07	
Otros Ingresos - Fuente Extranjera Sucursal Panamá	31 821 769,25	31 821 769,25
Utilidad (pérdida) Fuente Extranjera Sucursal Panamá	48 440 254,53	(9 602 103,54)
Fuente Extranjera: Otras Fuentes		
Gastos - Otras Fuentes Extranjeras	(6 815 478,32)	(6 815 478,32)
Cuenta 51030307190101 DPV ROYALTY PHARMA	18 7888 142,72	18 7888 142,72
INGRESOS PAN ING ROYALTY PHARMA	58 042 358,07	
Otros Ingresos - Otras Fuentes Extranjeras	7 353 166,25	7 353 166,25
Utilidad (pérdida) - Otras Fuentes Extranjeras	19 325 830,65	77 368 188,72
Utilidad (pérdida) - Total de Fuente Extranjera	67 766 085,18	77 368 188,72
Reparo (77 368 188,72 - 67 766 085,18)		(9 602 103,54)

⁴¹ Datos extraídos de las fojas 32068, 32071/vuelta, 32368/vuelta y 32370.





Tribunal Fiscal

N° 00088-1-2021

Que del cuadro se aprecia que mientras la recurrente incluyó entre sus rentas de fuente extranjera provenientes de la sucursal de Panamá, ingresos por S/58 042 358,07 registrados en la Cuenta 51030307190802 la Administración consideró que el referido ingreso no era atribuible a dicha sucursal sino a otras rentas de fuente extranjera, por lo que al variar la atribución del ingreso en función de ello, determinó que la sucursal de Panamá obtuvo una pérdida de S/9 602 103,54 y que las otras rentas de fuente extranjera obtuvieron una utilidad de S/77 368 188,72, a diferencia de la determinación que efectuó la recurrente, que arrojó utilidad en ambos casos y, por ende, una renta neta de fuente extranjera de S/67 766 085,18.

Que de lo expuesto fluye que la Administración sustentó el reparo en dos premisas fundamentales: i) La sucursal de Panamá no obtuvo ingresos sino una pérdida de S/9 602 103,54; y ii) La pérdida obtenida por la sucursal de Panamá no debe ser considerada para establecer la renta neta de fuente extranjera.

Que de acuerdo a lo indicado en los Resultados a los Requerimientos N° y a los que se remite la Resolución de Determinación N° la Administración estableció aquellas premisas con base en los siguientes fundamentos:

- Las participaciones en la empresa y fondos de inversión domiciliados en Irlanda, fueron enajenadas por (la recurrente) y no por su sucursal en Panamá, de modo que los ingresos derivados de tal enajenación no eran atribuibles a esta última. Para tal efecto, sustentándose en lo reportado por la recurrente en sus Estados Financieros Auditados al 31 de diciembre de 2006, 2008, 2010, 2011, 2012 y 2013, que se encuentran en la página web de la Superintendencia de Mercado y Valores, efectuó un recuento desde el año 2006 y 2008, en que la recurrente adquirió las Notas de rendimiento variable y capital garantizado, que tenían como componente variable las acciones de haciendo referencia que en el año 2011 intercambió parte de estas últimas por participaciones de siendo que en el año 2012 ejecutó la opción de prepago recibiendo las referidas participaciones, las cuales enajenó en el año 2013, dando origen a los ingresos registrados en la Cuenta 51030307190802 «PAN ING ROYALTY PHARMA». De ese modo, expuso que las referidas participaciones no fueron adquiridas por la sucursal en Panamá, de modo que no podrían atribuirse aquellos ingresos a esta última, lo que a su vez trajo como consecuencia que, en lugar de obtener la utilidad que determinó la recurrente, la referida sucursal obtuvo una pérdida de S/9 602 104,00.

En el referido recuento se incluyen los siguientes hechos:

o En los años 2006 y 2008 adquirió de su vinculada Notas de rendimiento variable y capital garantizado con vencimiento en el año 2036, las cuales fueron emitidas por la sucursal en (CSB) (foja 32370/vuelta⁴²).

Se aprecia que las indicadas Notas tienen un componente de rendimiento fijo (bono con cupón tasa cero) y un rendimiento variable en base a las acciones de fondo de inversión en Irlanda, dedicado a la compra de regalías sobre patentes médicas y de biotecnología (foja 18243⁴³).

La Administración dejó constancia que tales Notas no son líquidas y sirvieron para que CBS adquiera acciones de las cuales serían entregadas como parte del rendimiento de las Notas si ejecuta la opción de prepago, en cuyo caso además de las indicadas acciones, recibiría el importe equivalente al valor de las Notas en la fecha de ejecución (foja 32370/vuelta⁴⁴).

⁴² Información que consta en el Resultado al Requerimiento N° que se sustenta en los Estados Financieros Auditados de la recurrente al 31 de diciembre de 2006 y 2005, publicados por la Superintendencia de Mercado y Valores.

⁴³ Nota 7 de los Estados Financieros Auditados al 31 de diciembre de 2010.

⁴⁴ Información que consta en el Resultado al Requerimiento N° que se sustenta en los Estados Financieros Auditados de la recurrente al 31 de diciembre de 2006 y 2005, publicados por la Superintendencia de Mercado y Valores.



Tribunal Fiscal

N° 00088-1-2021

- En el año 2008, adquirió de las sucursales en Nassau y Londres del Credit Suisse Bank (CSB), Notas de similares características, pero con vencimiento en el 2038 (foja 32369⁴⁵).
- En el año 2010, estableció una sucursal en Panamá, mediante Resolución de Superintendencia de Bancos de Panamá N° 091-2010 (foja 32369⁴⁶).
- En el año 2011, realizó una oferta de intercambio entre sus inversionistas mediante la cual intercambió parte de sus participaciones por participaciones de RPI International Partners LP, también domiciliado en Irlanda () (foja 32369⁴⁷).

La Administración precisó que ambos fondos mantenían los mismos subyacentes al momento del intercambio; sin embargo, el nuevo fondo ofrecía un periodo de ejecución de las inversiones posterior al 31 de diciembre de 2011 (foja 32369/vuelta).

Al 31 de diciembre de 2011, las referidas Notas se clasificaron como disponibles para la venta y estaban conformadas por 229 734 y 1 050 041 participaciones de y de respectivamente (en total, 1 279 775 participaciones de) (foja 32369/vuelta).

- En agosto de 2012, ejecutó la opción de prepago de las Notas, recibiendo por la liquidación del bono cupón cero, el importe aproximado de \$15 259 000,00 (equivalente a S/ 39 825 000,00); así como 229 734 y 1 050 041 participaciones de y de respectivamente (foja 32369/vuelta⁴⁸).
- En setiembre de 2012, vendió 32 825 y 150 033 participaciones de y respectivamente, por aproximadamente \$11 210 000,00 (equivalente a S/29 237 000,00) a sus valores de mercado (foja 32369/vuelta).
- Al 31 de diciembre de 2012, mantenía 196 909 y 900 008 participaciones de y de respectivamente, por un total de aproximado de \$12 147 000,00 y \$62 758 000,00 respectivamente (equivalente a S/30 975 000,00 y S/160 032 000,00, respectivamente) (foja 32368⁴⁹).
- En el año 2013, vendió la totalidad de las participaciones mantenidas en y de por aproximadamente \$77 079 000,00 (equivalente a S/203 431 000,00) a sus valores de mercado (foja 32368).

Al respecto, precisó que la documentación presentada por la recurrente no acredita que las participaciones hubieren sido adquiridas por la sucursal de Panamá, aun cuando el pago por la enajenación de las participaciones se haya efectuado en la cuenta bancaria de esta última, lo que tampoco acredita que tales ingresos provengan de operaciones realizadas por aquella, ni que la recurrente hubiere mantenido las participaciones a través de dicha sucursal.

Asimismo, estableció que debido a que los ingresos provienen de la venta de las participaciones en


⁴⁵ Información que consta en el Resultado al Requerimiento N° Auditados de la recurrente al 31 de diciembre de 2008 y 2007, publicados por la Superintendencia de Mercado y Valores que se sustenta en los Estados Financieros

⁴⁶ Información que consta en el Resultado al Requerimiento N° de la recurrente. que se sustenta en la Memoria Anual 2010

⁴⁷ Información que consta en el Resultado al Requerimiento N° Auditados al 31 de diciembre de 2011 y 2010. que se sustenta en los Estados Financieros

⁴⁸ Información que consta en el Resultado al Requerimiento N° Auditados al 31 de diciembre de 2012 y 2011. que se sustenta en los Estados Financieros

⁴⁹ Información que consta en el Resultado al Requerimiento N° Auditados al 31 de diciembre de 2013 y 2012. que se sustenta en los Estados Financieros

 90



Tribunal Fiscal

N° 00088-1-2021

y fondos de inversión domiciliados en Irlanda, deben ser reconocidos como parte de la Renta de Fuente Extranjera – Otras Fuentes, mas no como parte de las rentas de Fuente Extranjera – Fuente Panamá.

- La pérdida obtenida por la sucursal de Panamá no es compensable con la utilidad que arrojaron las otras rentas de fuente extranjera debido a que, al ser considerado Panamá un paraíso fiscal, la referida pérdida no puede ser compensada con los resultados de otras fuentes de renta extranjera, de acuerdo con el artículo 51 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que por su parte, en los escritos del 19 de octubre (fojas 32354 a 32364), 21 de noviembre (fojas 32048 a 32056) y 14 de diciembre de 2018 (fojas 31800 a 31813), presentados en respuesta a los Requerimientos N° y la recurrente manifestó lo siguiente:

- Si bien la sucursal carece de personería jurídica, goza de autonomía de gestión en el ámbito de las actividades que la principal le asigna, de acuerdo al artículo 396 de la Ley General de Sociedades, por lo que posee la posibilidad de generar su propia renta, producto del manejo de la misma.
- La sucursal de Panamá tiene por objeto realizar operaciones de emisión de deuda a mediano plazo en los mercados de capitales internacionales, así como realizar operaciones relacionadas con comercio exterior que permitan a la recurrente expandir sus lazos comerciales a mercados distintos al peruano, por lo que se encuentra destinada a atribuir renta a esta última, producto de la actividad que realice, incurriendo en gastos y solicitando fondeos, según lo determine su gestión administrativa.
- La legislación del Impuesto a la Renta considera a las sucursales en el exterior de personas jurídicas domiciliadas, que busca que estas determinen sus resultados y ellos se sumen a la renta que obtenga la matriz, de modo que sus ingresos, costos y gastos deben ser reconocidos directamente en cabeza de las sociedades principales en el ejercicio en que se produzcan.
- En cuanto al cálculo del impuesto, señaló que los contribuyentes deben determinar de forma separada la renta neta de fuente peruana y la renta neta de fuente extranjera, siendo que en ambos casos aplica la deducción de gastos de acuerdo a lo establecido en los artículos 37 y 51-A de la Ley del Impuesto a la Renta, respectivamente. Específicamente, sobre las rentas de fuente extranjera, indicó que de conformidad con los artículos 51 y 51-A de la misma ley, estas se determinan sumando y compensando entre sí los resultados que arrojen sus distintas fuentes productoras de renta extranjera y únicamente si de ello resulta renta neta se sumará a la renta neta del trabajo o a la renta neta empresarial de fuente peruana; por el contrario, si se determina una pérdida neta de fuente extranjera, esta no será deducible o compensable contra las rentas de fuente peruana.
- La sucursal de Panamá obtuvo en el ejercicio 2013 una ganancia de capital por la enajenación de un paquete de valores mobiliarios de y entidades no domiciliadas en Perú, enfatizando que estos se encontraban bajo la titularidad de tal sucursal, siendo que al 31 de diciembre de 2010 se encontraban en su contabilidad, para lo cual mostró un cuadro extraído del estado de situación financiera a dicha fecha, entre los cuales se incluyen Notas Credit Suisse por B/95 197 567 Balboas, emitidas por las sucursales en y (), con vencimientos en los años 2036 y 2038, especificando que estas poseen un componente fijo y otro variable en base a acciones de fondo de inversiones domiciliado en Irlanda dedicado a la compra de regalías sobre patentes médicas y de biotecnología (fojas 18262 y 32051); estados financieros auditados de la sucursal al 31 de diciembre de 2010 (fojas 18234 a 18267), asientos contables de por la enajenación de los valores mobiliarios (foja 18230); el asiento contable del ingreso de los indicados valores en su contabilidad en octubre de 2010; correos electrónicos que, según indica, acreditan la enajenación de los valores mobiliarios por parte de en favor de la sucursal de Panamá en octubre de 2010, Swift del ingreso de los fondos a la recurrente producto de la transferencia de los valores mobiliarios por parte de la sucursal como

91



Tribunal Fiscal

N° 00088-1-2021

consecuencia de la enajenación, Swift que acredita la salida de los fondos de la sucursal como consecuencia de la enajenación efectuada por el banco (fojas 18268 a 18275).

- Aun si se considerase que la sucursal de Panamá obtuvo una pérdida neta de fuente extranjera, resulta válido compensarla con los resultados obtenidos mediante otras rentas de fuente extranjera para efectos de determinar la renta neta de fuente extranjera de la recurrente, toda vez que la restricción para la deducción de gastos incurridos a través de paraísos fiscales, prevista en el literal m) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta solo es aplicable para la determinación de las rentas de tercera categoría, las cuales son únicamente rentas de fuente peruana, quedando excluidas las rentas de fuente extranjera debido a que estas no se categorizan⁵⁰.
- La Administración se equivoca al señalar que de acuerdo al último párrafo del artículo 51 de la Ley del Impuesto al Renta, para efectos de la compensación de los resultados que arrojen fuentes productoras de renta extranjera, no se debe tomar en cuenta las pérdidas obtenidas en países o territorios de baja o nula imposición, ya que las acciones transferidas corresponden a un fondo de inversiones domiciliado en y no de Irlanda, de modo que al tratarse de una operación realizada en un paraíso fiscal, corresponderá realizar la compensación de los resultados provenientes de dicha operación con los resultados obtenidos por la sucursal de Panamá, al tratarse de países de baja o nula imposición, de acuerdo al artículo 51 de la Ley del Impuesto a la Renta.
- Bajo el esquema propuesto por la Administración, para la determinación de la renta de fuente extranjera de la sucursal de Panamá, se deberá efectuar la compensación de dicho monto contra el ingreso proveniente de los dividendos que recibió en abril de 2013 por las acciones que el Banco mantiene en Intercorp Financial Services Corp por \$1 301 251,54.

Que de lo expuesto se aprecia que la controversia de autos se contrae a determinar si el reparo se encuentra acorde a ley.

Que el artículo 6 de la Ley del Impuesto a la Renta señala que están sujetas al impuesto la totalidad de las rentas gravadas que obtengan los contribuyentes que, conforme con las disposiciones de dicha ley, se consideran domiciliados en el país, sin tener en cuenta la nacionalidad de las personas naturales, el lugar de constitución de las jurídicas, ni la ubicación de la fuente productora. Asimismo, en el caso de contribuyentes no domiciliados en el país, de sus sucursales, agencias o establecimientos permanentes, el impuesto recae sólo sobre las rentas gravadas de fuente peruana.

Que a su vez, los literales d) y e) del artículo 7 de la misma ley señala que las personas jurídicas constituidas en el país se consideran domiciliadas en el país, así como las sucursales, agencias u otros establecimientos permanentes en el Perú de personas naturales o jurídicas no domiciliadas en el país, en cuyo caso la condición de domiciliada alcanza a la sucursal, agencia u otro establecimiento permanente, en cuanto a su renta de fuente peruana.

Que asimismo, en atención al numeral 3 del literal a) del artículo 4 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, para establecer la condición de domiciliado en el país a que se refiere el artículo 7 de dicha ley, la condición de domiciliado es extensiva a las sucursales, agencias u otros establecimientos permanentes en el exterior establecidos por personas domiciliadas en el país, precisando que esta regla no es aplicable a los establecimientos permanentes en el exterior de los contribuyentes a que se refiere el literal h) del artículo 14 de la misma ley.

Que el artículo 14 de la precitada ley dispone que son contribuyentes del impuesto, entre otros, las personas jurídicas, siendo que el literal h) del indicado artículo agrega que, para efectos de la indicada ley, se consideraran personas jurídicas, entre otros, a las sucursales en el país de empresas

⁵⁰ Es del caso indicar que tal argumento fue abandonado en la presente instancia.



Tribunal Fiscal

N° 00088-1-2021

unipersonales, sociedades y entidades de cualquier naturaleza constituidas en el exterior.

Que el artículo 22 de la anotada ley establece que las rentas de fuente peruana se clasifican en las siguientes categorías: a) Primera, rentas producidas por el arrendamiento, subarrendamiento y cesión de bienes; b) Segunda: rentas del capital no comprendidas en la primera categoría; c) Tercera: Rentas del comercio, la industria y otras expresamente consideradas por la Ley; d) Cuarta: Rentas del trabajo independiente; e) Quinta: Rentas del trabajo en relación de dependencia, y otras rentas del trabajo independiente expresamente señaladas por la ley.

Que los literales a) y c) del artículo 57 de la citada ley, aplicable por temporalidad, establecen que el ejercicio gravable comienza el 1 de enero de cada año y finaliza el 31 de diciembre y que en todos los casos debe coincidir el ejercicio comercial con el ejercicio gravable, sin excepción, siendo que las rentas de tercera categoría se considerarán producidas en el ejercicio comercial en que se devenguen, de igual manera que las rentas de fuente extranjera que obtengan los contribuyentes domiciliados en el país provenientes de la explotación de un negocio o empresa en el exterior, las cuales se imputarán al ejercicio gravable en que se devenguen.

Que el primer y tercer párrafos del artículo 51 de la citada ley, aplicables por temporalidad, establecen que los contribuyentes domiciliados en el país sumarán y compensarán entre sí los resultados que arrojen sus fuentes productoras de renta extranjera y únicamente si de dichas operaciones resultara una renta neta, la misma se sumará a la renta neta del trabajo o a la renta neta empresarial de fuente peruana, según corresponda, determinadas de acuerdo con los artículos 49 y 50 de la misma ley. En ningún caso se computará la pérdida neta total de fuente extranjera, la que no es compensable a fin de determinar el impuesto. En la compensación de los resultados que arrojen fuentes productoras de renta extranjera a la que se refiere los párrafos anteriores, no se tomará en cuenta las pérdidas obtenidas en países o territorios de baja o nula imposición.

Que mediante el artículo 12 del Decreto Supremo N° 045-2001-EF, vigente desde el 21 de marzo de 2001, se incorporó como anexo del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, la relación de países o territorios considerados de baja o nula imposición, entre los que se incluye a Islas Caimán y Panamá.

Que por su parte, el literal b) del artículo 29-A del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, modificado por Decreto Supremo N° 313-2009-EF, respecto a la aplicación de la renta neta de fuente extranjera, dispone para efecto de lo dispuesto en el artículo 51 de la ley, que la renta neta de fuente extranjera que obtengan las personas jurídicas y empresas a que se refiere el inciso e) del artículo 28 de la ley, cualquiera fuere la actividad de la que provenga, se sumará a la renta neta o pérdida neta de la tercera categoría.

Que por otro lado, el primer párrafo del artículo 21 de la Ley General de Sociedades aprobada por Ley N° 26887, dispone que, salvo estipulación expresa en contrario del pacto social o del estatuto, la sociedad constituida en el Perú, cualquiera fuese el lugar de su domicilio, puede establecer sucursales u oficinas en otros lugares del país o en el extranjero.

Que el artículo 396 de la misma ley señala que es sucursal todo establecimiento secundario a través del cual una sociedad desarrolla, en lugar distinto a su domicilio, determinadas actividades comprendidas dentro de su objeto social. Especifica que la sucursal carece de personería jurídica independiente de su principal, que está dotada de representación legal permanente y goza de autonomía de gestión en el ámbito de las actividades que la principal le asigna, conforme a los poderes que otorga a sus representantes.

Que el segundo y tercer párrafos del artículo 2073 del Código Civil establece que las personas jurídicas de derecho privado constituidas en el extranjero son reconocidas de pleno derecho en el Perú y se reputan hábiles para ejercer en el territorio del país, eventual o aisladamente, todas las acciones y

93



Tribunal Fiscal

N° 00088-1-2021

derechos que les correspondan, especificando que para el ejercicio habitual en el territorio del país de actos comprendidos en el objeto de su constitución, se sujetan a las prescripciones establecidas por las leyes peruanas.

Que sobre el particular, ELÍAS LAROZA señala que uno de los elementos característicos de la sucursal es que esta «No tiene personería jurídica distinta a la de la sociedad principal. El establecimiento de una sucursal no conlleva en modo alguno la creación de una persona jurídica diferente. Se trata simplemente de la dispersión territorial de los establecimientos de una determinada sociedad, que mantiene su unidad jurídica como sujeto de derecho»⁵¹.

Que sin embargo, para fines del Impuesto a la Renta, nuestro diseño normativo ha previsto un tratamiento especial aplicable a las sucursales en el país de entidades constituidas en el exterior, desde que les atribuye la condición de contribuyentes de este impuesto, considerándolas como un sujeto distinto a su matriz, con una personería jurídica tributaria propia⁵² para fines de sus rentas de fuente peruana.

Que al respecto, este Tribunal señaló en las Resoluciones N° 09267-3-2019, 10504-1-2013 y 12613-3-2015, que si bien desde el punto de vista del derecho comercial, la sucursal en el país de una empresa establecida en el exterior carece de personería jurídica independiente de su matriz, ello no impide que para efectos tributarios se les considere como sujetos independientes, añadiendo que ello es concordante con la autonomía administrativa y contable de la que gozan respecto de las operaciones que realizan, siendo que deben inscribirse en el Registro Único de Contribuyentes (RUC) y emitir comprobantes de pago con su razón o denominación social, entre otras obligaciones tributarias formales.

Que por el contrario, no se aprecia en la legislación del Impuesto a la Renta disposiciones que atribuyan una situación jurídica similar a las sucursales en el exterior de personas domiciliadas en el país. Si bien les alcanza la condición de sujetos domiciliados, que es inherente a la matriz constituida en el país, no son consideradas personas jurídicas contribuyentes del impuesto, de modo que no pueden ser consideradas como un contribuyente distinto a su matriz.

Que en consecuencia, en sentido contrario a lo sostenido por la recurrente, es un imposible jurídico que la matriz domiciliada haya enajenado en el 2010 sus participaciones en _____ y _____ a favor de su sucursal en Panamá, ya que para fines societarios y civiles, ambas comparten la misma personería jurídica, no habiendo previsto la legislación del Impuesto a la Renta una situación jurídica distinta para fines de dicho impuesto. En tal sentido, aun cuando pueda considerarse que tales participaciones hayan ingresado a la contabilidad de dicha sucursal, ello no implica que esta haya adquirido su titularidad, como sostiene la recurrente.

Que en consecuencia, tanto los correos electrónicos como los asientos contables, transferencias swift y estados financieros, ofrecidos por la actora con el propósito de acreditar la supuesta transferencia entre la matriz peruana y su sucursal de Panamá, devienen en irrelevantes en tanto pretenden acreditar un hecho que de suyo, no puede producirse, de modo que la Administración no los ha evaluado de forma errónea o parcial, como indica la recurrente, sino que no es posible que estos acrediten la supuesta transferencia.

Que lo indicado guarda concordancia con el hecho que haya sido la recurrente y no su sucursal en Panamá, quien finamente efectuó la transferencia de las aludidas participaciones a Inteligo Bank, según consta en los «Assignment and Assumption Agreement» del 31 de marzo y 17 de mayo de 2013 y los

⁵¹ ELÍAS LAROZA, Enrique (2001). *Derecho Societario Peruano. La Ley General de Sociedades del Perú*. Trujillo: Editora Normas Legales S.A.C. Página 855.

⁵² Al respecto, Elías La Rosa apunta que existe una constante en la legislación peruana que tiende a asimilar a las sucursales de sociedades constituidas en el extranjero a sociedades con personalidad propia (como la legislación del Impuesto a la Renta, entre otras), precisando que tal reconocimiento de la personería jurídica y su capacidad para celebrar actos jurídicos en el Perú no viene dado por el establecimiento de una sucursal sino por el artículo 2073 del Código Civil, antes glosado. ELÍAS LA ROZA, Enrique. Op cit, p. 864.



Tribunal Fiscal

N° 00088-1-2021

«Acuerdos Privados» del 3 de abril y 23 de mayo de 2013 (fojas 14374 a 14386), lo que ha sido reconocido por la recurrente en la página 51 de su escrito de alegatos, de modo que lo señalado en sentido contrario carece de sustento.

Que al respecto, es oportuno indicar que el hecho que el pago por la indicada transferencia se haya realizado a través de la cuenta bancaria de la sucursal de Panamá, no implica que esta haya actuado en dicha operación en calidad de «titular» de las participaciones enajenadas.

Que de otro lado, si bien inicialmente la Administración indicó que y son fondos de inversión domiciliados en Irlanda, en el Resultado al Requerimiento N° reconoció, con base en los documentos «Assignment and Assumption Agreement», que RPI International Holdings LP es una compañía de Islas Caimán (foja 31969), lo que también se aprecia respecto de (foja 14382).

Que en consecuencia, habiendo establecido que las aludidas participaciones no fueron transferidas a la sucursal de Panamá, manteniéndose bajo la titularidad de la matriz peruana, y que aquellas corresponden a compañías de Islas Caimán, resulta acorde a ley señalar que los ingresos derivados de su enajenación en el ejercicio 2013 deben ser reconocidos por la recurrente como una renta de fuente extranjera que no es atribuible a la sucursal de Panamá, sino a otras rentas de fuente extranjera, resultando correcto, por tanto, que la Administración haya determinado que la indicada sucursal obtuvo una pérdida de S/9 602 103,54 como resultado de la correcta atribución del ingreso.


Que en este punto es preciso indicar que si bien Islas Caimán y Panamá son considerados paraísos fiscales⁵³, la Ley del Impuesto a la Renta no ha previsto que para determinar las rentas netas de fuente extranjera, se realice previamente una consolidación de resultados entre rentas que provengan de paraísos fiscales, como entiende la recurrente al pretender que la pérdida de la sucursal de Panamá sea consolidada con el resultado de la enajenación de las aludidas participaciones por el solo hecho que ambas provienen de paraísos fiscales.

Que, en efecto, el primer y tercer párrafos del artículo 51 de la mencionada ley expresamente señalan que «Los contribuyentes domiciliados en el país sumarán y compensarán entre sí los resultados que arrojen sus fuentes productoras de renta extranjera, y únicamente si de dichas operaciones resultara una renta neta, la misma se sumará a la renta neta del trabajo o a la renta neta empresarial de fuente peruana, según corresponda, determinadas de acuerdo con los artículos 49 y 50 de esta Ley. En ningún caso se computará la pérdida neta total de fuente extranjera, la que no es compensable a fin de determinar el impuesto. (...) En la compensación de los resultados que arrojen fuentes productoras de renta extranjera a la que se refiere los párrafos anteriores, no se tomará en cuenta las pérdidas obtenidas en países o territorios de baja o nula imposición». De modo que el procedimiento que la recurrente pretende que se efectúe para efectos de determinar la renta neta de fuente extranjera, se aparta del previsto legalmente.

Que por el contrario, sí se encuentra previsto en el último párrafo del artículo antes citado, la exclusión de las pérdidas obtenidas en países o territorios de baja o nula imposición, como lo es Panamá, al efectuar la compensación de los resultados de las fuentes productoras de renta extranjera, de modo que se encuentra acorde a ley que la Administración no haya compensado la pérdida obtenida por la sucursal de Panamá con la utilidad que arrojaron las otras rentas de fuente extranjera.

Que en consecuencia, el reparo se encuentra acorde a ley, correspondiendo mantenerlo y confirmar la apelada en este extremo.

⁵³ De acuerdo al anexo del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, incorporado por el artículo 12 del Decreto Supremo N° 045-2001-EF, vigente desde el 21 de marzo de 2001.





Tribunal Fiscal

N° 00088-1-2021

Que sobre la nulidad invocada por la recurrente basada en que la Administración no valoró la totalidad de los medios probatorios presentados, corresponde indicar que lo concluido por la Administración guarda coherencia con la imposibilidad de haberse producido una transferencia entre la matriz peruana y su sucursal en Panamá respecto de las participaciones en y de modo que mal podría indicarse que una valoración diferente de los medios probatorios podría conllevar a dar por acreditada la supuesta enajenación, careciendo de sustento la invocada nulidad.

Que sobre lo indicado por la recurrente en el sentido que, aun si se desconoce la transferencia de los valores mobiliarios a la sucursal de Panamá en el año 2010, está acreditado que estos se encontraban en el portafolio de esta última al momento de su transferencia a Inteligo Bank, de modo que era titular de los mismos, corresponde señalar que lo acreditado en autos es que la titularidad de las participaciones nunca fue transferida a la sucursal de Panamá, desde que en el año 2006 y 2008 la matriz peruana adquirió las Notas emitidas por las sucursales de y (), de modo que lo indicado en sentido contrario carece de sustento. Asimismo, es del caso señalar que aun cuando la recurrente pretende acreditar la titularidad de la sucursal de Panamá con los estados de situación financiera al 31 de diciembre de 2013 de la indicada sucursal, se debe indicar que dicha información se opone a la reportada en los estados financieros auditados al 31 de diciembre de 2006, 2008, 2010, 2011, 2012 y 2013 de la recurrente, que se encuentran en la página web de la Superintendencia de Mercado y Valores, cuyo contenido fue expuesto en considerandos precedentes.

Que en cuanto que, en la lógica de la Administración, las normas de precios de transferencia no serían aplicables a nuestro ordenamiento jurídico, ya que en estas se consideran partes vinculadas, entre otros supuestos, a la persona jurídica constituida en el país y su sucursal en el exterior, se debe indicar que la alusión al establecimiento permanente que realiza el numeral 11 del artículo 24 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta para efectos de establecer la vinculación entre partes vinculadas, comprende diversos supuestos que no se agotan en la figura de la sucursal, de modo que mal podría entenderse que las normas de precios de transferencia no podrían ser aplicadas por el solo hecho que no es posible considerar que la matriz domiciliada y su sucursal en el exterior comparten la misma personería jurídica, por lo que corresponde desestimar lo alegado en este extremo.

Que si bien la recurrente plantea que, en todo caso, en aplicación del artículo 51 de la Ley del Impuesto a la Renta corresponde que la ganancia obtenida por la enajenación de dichas acciones deben ser compensadas con la pérdida de fuente extranjera obtenida por la sucursal en Panamá, en la medida que se trata de resultados que se originaron en territorios o países de baja o nula imposición (Panamá e Islas Caimán), se debe reiterar lo expuesto en considerandos previos, en el sentido que tal lectura no se desprende del indicado artículo, de modo que lo alegado en este sentido carece de sustento legal.

Que sobre lo solicitado por la recurrente en el supuesto que se confirme la posición de la Administración, en el extremo referido a que se reconozca la deducción de un mayor gasto financiero relacionado a la renta de fuente peruana por S/46 042 469,46, que consideró como gasto financiero relacionado a rentas de fuente extranjera - Sucursal de Panamá, pero que, bajo la posición de la Administración, debieron ser reconocidos como gasto asociado a la generación de rentas de fuente peruana, se debe precisar lo siguiente: (i) la determinación de los gastos financieros del ejercicio 2013 no forma parte de la controversia que viene en grado, siendo que a pesar de haber tomado oportuno conocimiento de las observaciones y fundamentos de la Administración del presente reparo, la recurrente introduce la presente pretensión en la etapa de apelación mediante escrito de alegados de 19 de noviembre de 2020, con el propósito que en esta vía se vuelva a determinar un aspecto del Impuesto a la Renta del ejercicio 2013 que fue superado en la etapa de fiscalización (determinación de gastos comunes), respecto del cual la recurrente no formuló impugnación alguna, con lo que tal extremo de la determinación del impuesto adquirió la condición de firme, careciendo de objeto que este Tribunal emita pronunciamiento al respecto y (ii) sin perjuicio de lo indicado y únicamente de manera referencial, se debe señalar que en la posición de la Administración, la recurrente no obtuvo renta de fuente peruana por el ingreso derivado de la enajenación de los valores mobiliarios en y —como entiende





Tribunal Fiscal

N° 00088-1-2021

la recurrente— sino una renta de fuente extranjera, que si bien no es atribuible a la sucursal de Panamá, no deja de ser de fuente extranjera.

Que sobre lo alegado en el sentido que determinar la renta neta de fuente extranjera se debe reconocer los dividendos que recibió en 2013 de por \$1 301 251,54, entidad domiciliada en Panamá, y estos se compensen con la pérdida determinada por la Administración en dicha sucursal, se debe señalar que a pesar de lo indicado por la recurrente, no se aprecia que hubiere recibido los indicados dividendos de la aludida entidad domiciliada en Panamá, ya que el Reporte de Cavali que obra en autos no hace referencia a aquella sino a lo que aunado al hecho que los correos electrónicos requieren ser acompañados de documentos fuente que sustenten lo indicado en ellos⁵⁴, no puede considerarse acreditado los indicados ingresos, como arguye la recurrente.

- 9. Créditos castigados mayores a 3 UIT sin constancias de la irrecuperabilidad; Créditos castigados de un mismo cliente (y mismo código SBS) mayores a 3 UIT por los que no se sustentó la irrecuperabilidad; y Adición eliminada por S/17 900 000,00 por la cual el contribuyente argumentó error humano en la adición de la cuenta contable 43050900000101 Otras Proyecciones, la cual no es aceptada por la Administración**

Que del Anexo N° 2 a la Resolución de Determinación N° (fojas 34466 a 34468), se aprecia que la Administración dio cuenta que la recurrente presentó la declaración jurada rectificatoria, mediante PDT 684 N° de 14 de diciembre de 2018, donde reconoció las observaciones efectuadas por la Administración por i) Deducciones en exceso «Efecto Tributario SIGMA» por S/8 009,00, ii) Gastos por los que no sustenta documentariamente su naturaleza, causalidad y devengo, así como no sustenta la cancelación con medios de pago por S/2 280 095,00, iii) Gastos no devengados en el ejercicio fiscalizado por S/2 320 444,00, iv) Gastos por los que no sustenta documentariamente su naturaleza causalidad y devengo por S/711 977,00, v) Gastos por los que no sustenta su causalidad y devengo por S/1 197 389,00, vi) Gastos por indemnización por los que no sustentó su causalidad y devengo por S/25 001,00, vii) Pérdida realizada por Bonos Soberanos no deducible por S/7 643 296,00, viii) Créditos castigados mayores a 3 UIT sin constancias de irrecuperabilidad por S/2 786 271,00, ix) Créditos castigados de un mismo cliente (y mismo código SBS) mayores a 3 UIT por los que no sustentó la irrecuperabilidad de acuerdo al artículo 21 inciso g) del Reglamento del Impuesto a la Renta, por S/330 653,00, x) Adición eliminada por la cual el contribuyente argumenta «Error Humano Involuntario» en la adición de la cuenta contable 430509000001011 Otras Provisiones, la cual no es aceptada por la Administración Tributaria por S/17 900 000,00 xi) Gasto financiero no deducible en aplicación del inc. a) artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta por S/49 808,00, xii) Reparos por reembolsos contabilizados como ingresos y gastos por S/-8 969 145,00, dando un total de reparos aceptados por S/26 283 799,00.

Que en su apelación la recurrente se refiere a los ítems viii), ix) y x), detallados anteriormente por: viii) Créditos castigados mayores a 3 UIT sin constancias de irrecuperabilidad por S/2 786 271,00, ix) Créditos castigados de un mismo cliente (y mismo código SBS) mayores a 3 UIT por los que no sustentó la irrecuperabilidad de acuerdo al artículo 21 inciso g) del Reglamento del Impuesto a la Renta por S/330 653,00, x) Adición eliminada por la cual el contribuyente argumenta «Error Humano Involuntario» en la adición de la cuenta contable 430509000001011 Otras Provisiones, la cual no es aceptada por la Administración por S/17 900 000,00; señalando que dichos conceptos son considerados por la Administración erróneamente como aceptados.

Que indica que la impugnación de la resolución de determinación es la única vía prevista por el ordenamiento jurídico tributario para efectos de establecer la correcta determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2013 y que el hecho de que una declaración jurada rectificatoria presentada por el

⁵⁴ De acuerdo al criterio contenido en las Resoluciones N° 09457-5-2004 y 06689-5-2005, los correos electrónicos pueden ser evaluados como documentos probatorios, en la medida que formen parte de un conjunto de elementos probatorios, pero de manera individual no constituyen prueba suficiente.



Tribunal Fiscal

N° 00088-1-2021

deudor tributario surta efectos de conformidad con el artículo 88 del Código Tributario no limita las facultades de fiscalización y determinación de la Administración.

Que añade que en el supuesto que la Administración no realice la verificación de la obligación tributaria determinada en la declaración rectificatoria y, en ese sentido, emita la resolución de determinación, en virtud del artículo 135 del Código Tributario, el contribuyente cuenta como único mecanismo procesal para neutralizar los efectos de la declaración jurada rectificatoria que recoge reparos de fiscalización, la reclamación contra la resolución de determinación.

Que alega que las inexactitudes contenidas en la declaración jurada rectificatoria pueden ser corregidas por la Administración: i) concluido el procedimiento de fiscalización, a través de la emisión de una resolución de determinación o ii) con motivo del procedimiento de reclamación, ejerciendo su facultad de reexamen; razonar de otro modo, es decir, considerar que no procede reclamación de la resolución de determinación o la facultad de reexamen contra la declaración jurada rectificatoria, llevaría a atribuir erróneamente el carácter de definitivo a la determinación efectuada mediante dicha declaración.

Que solicita que en aplicación del principio de verdad material se efectúe la correcta determinación de la obligación tributaria, para lo cual solicita que se verifique lo declarado en su declaración jurada original correspondiente al Impuesto a la Renta del ejercicio 2013. Seguidamente, la recurrente expone argumentos por los que considera que los conceptos antes mencionados son improcedentes.

Que de acuerdo con el artículo 60 del Código Tributario, la determinación de la obligación tributaria se inicia: 1) por acto o declaración del deudor tributario o 2) por la Administración, por propia iniciativa o denuncia de terceros. Agrega que, para tal efecto, cualquier persona puede denunciar a la Administración la realización de un hecho generador de obligaciones tributarias.

Que el artículo 61 del referido código señala que la determinación de la obligación tributaria efectuada por el deudor tributario está sujeta a fiscalización o verificación por la Administración, quien puede modificarla cuando constate la omisión o inexactitud en la información proporcionada, emitiendo la resolución de determinación, orden de pago o resolución de multa.

Que el primer párrafo del artículo 75 del mismo código establece que concluido el procedimiento de fiscalización o verificación, la Administración emitirá, entre otro, la correspondiente resolución de determinación.

Que los numerales 88.1 y 88.2 del artículo 88 del Código Tributario indican que la declaración tributaria es la manifestación de hechos comunicados a la Administración en la forma y lugar establecidos por ley, reglamento, resolución de superintendencia o norma de rango similar, la cual podrá constituir la base para la determinación de la obligación tributaria, y que la declaración referida a la determinación de la obligación tributaria podrá ser sustituida dentro del plazo de su presentación, siendo que vencido este, podrá ser rectificadora, dentro del plazo de prescripción, presentando para tal efecto la declaración rectificatoria respectiva, la cual 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 la facultad de la Administración de efectuar la verificación o fiscalización posterior.

Que de otro lado, el inciso e) del artículo I del Título Preliminar del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización, aprobado por Decreto Supremo N° 085-2007-EF, modificado por Decreto Supremo N° 207-2012-EF, define el procedimiento de fiscalización como el procedimiento de fiscalización parcial o definitiva mediante el cual la SUNAT comprueba la correcta determinación de la obligación tributaria o de parte, uno o algunos de los elementos de esta, incluyendo la obligación tributaria aduanera así como el cumplimiento de las obligaciones formales relacionadas a ellas y que culmina con la notificación de la





Tribunal Fiscal

N° 00088-1-2021

resolución de determinación y de ser el caso, de las resoluciones de multa que correspondan por las infracciones que se detecten en el referido procedimiento.

Que el artículo 10 del citado reglamento del procedimiento de fiscalización indica que el procedimiento de fiscalización concluye con la notificación de las resoluciones de determinación y/o, en su caso, de las resoluciones de multa, las cuales podrán tener anexos.

Que la Resolución N° 07308-2-2019, que constituye jurisprudencia de observancia obligatoria, y cuyo criterio tiene carácter vinculante para todos los vocales de este Tribunal, según el acuerdo recogido en el Acta de Reunión de Sala Plena N° 2002-10 de 17 de setiembre de 2002, ha establecido que: «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 de autos se aprecia que la recurrente presentó la declaración jurada rectificatoria del Impuesto a la Renta del ejercicio 2013, mediante PDT 684 N° de 14 de diciembre de 2018, donde reconoció, entre otras, las observaciones efectuadas por la Administración por viii) Créditos castigados mayores a 3 UIT sin constancias de irrecuperabilidad por S/2 786 271,00, ix) Créditos castigados de un mismo cliente (y mismo código SBS6) mayores a 3 UIT por los que no sustentó la irrecuperabilidad de acuerdo al artículo 21 inciso g) del Reglamento del Impuesto a la Renta por S/330 653,00, x) Adición eliminada por la cual el contribuyente argumenta «Error Humano Involuntario» en la adición de la cuenta contable 430509000001011 Otras Provisiones, la cual no es aceptada por la Administración por S/17 900 000,00 (fojas 31762 y 31763).

Que asimismo, debe indicarse que la Administración emitió la Resolución de Determinación N° 012-003-0102239, por Impuesto a la Renta del ejercicio 2013, verificándose del Anexo N° 2 de dicho valor (fojas 34466 a 34468), que la base de cálculo consignada por la recurrente, con relación a los conceptos en mención, en la declaración jurada rectificatoria antes aludida, coinciden con la determinación efectuada por la Administración en el procedimiento de fiscalización, esto es, no se efectuó reparo alguno.


Que en ese sentido, al haber presentado la recurrente su declaración jurada rectificatoria considerando las observaciones efectuadas durante la fiscalización, la emisión del valor impugnado consideró lo declarado por la propia recurrente y no efectuó reparo alguno respecto a tales observaciones, por lo que no existe acotación alguna sobre el particular susceptible de ser controvertida por la recurrente. Por lo tanto, de conformidad con el criterio recogido en la Resolución N° 07308-2-2019, en el presente caso se verifica que los conceptos referidos por la recurrente no constituyen materia controvertida, correspondiendo confirmar la apelada en este extremo.

Que habiéndose determinado la inexistencia de materia controvertida en aplicación del criterio establecido en la Resolución N° 07308-2-2019, que constituye jurisprudencia de observancia obligatoria, cuyo criterio tiene carácter vinculante para todos los vocales de este Tribunal, no corresponde emitir pronunciamiento sobre los demás argumentos esgrimidos por la recurrente.

III. RESOLUCIÓN DE MULTA N°

Que la Resolución de Multa N° (foja 34361) fue emitida por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 177 del Código Tributario, sustentándose en que la recurrente no habría cumplido con presentar la documentación solicitada mediante el Requerimiento N°

Que de conformidad con el numeral 1 del artículo 177 del Código Tributario, constituye infracción

 99



Tribunal Fiscal

N° 00088-1-2021

relacionada con la obligación de permitir el control de la Administración, informar y comparecer ante la misma no exhibir los libros, registros, u otros documentos que esta solicite, la que de acuerdo con la Tabla I⁵⁵ de Infracciones y Sanciones, modificada por el Decreto Legislativo N° 1270⁵⁶, se encuentra sancionada con una multa equivalente al 0,6% de los Ingresos Netos (IN); asimismo, según se precisa en la Nota 10, el importe de la multa no podrá ser menor a 10% de la UIT ni mayor a 25 UIT.

Que mediante la Resolución N° 04794-1-2005, que constituye jurisprudencia de observancia obligatoria, este Tribunal ha establecido que la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 177 del Código Tributario se configura cuando el deudor tributario no cumple con exhibir la documentación solicitada por la Administración al vencimiento del plazo otorgado para tal efecto.

Que asimismo, según criterio adoptado por este Tribunal en las Resoluciones N° 08975-3-2009 y 12189-3-2009, entre otras, la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 177 del Código Tributario está referida al incumplimiento en la exhibición de libros, registros y otros documentos que los contribuyentes se encuentran obligados a llevar o mantener en virtud de normas expresas.

Que conforme se verifica del Anexo a la Resolución de Multa N° (foja 34361/vuelta), la Administración sustentó la comisión de la infracción en que la recurrente no habría cumplido con presentar la documentación solicitada mediante el Requerimiento N°

Que de autos se advierte que mediante el punto 2 del Requerimiento N° (fojas 32119/vuelta), notificado el 8 de noviembre de 2018 (foja 32121), la Administración solicitó a la recurrente que presente y/o exhiba la información y/o documentación relacionada a los gastos devengados en el ejercicio 2013 y pagados en el 2014; al respecto, le solicitó desvirtuar lo observado en el literal c) del punto 1 del Resultado del Requerimiento N° adjuntando la documentación y/o información que estime pertinente.

Que en el punto 2 del Resultado del Requerimiento N° (fojas 32104), la Administración indicó que la recurrente no presentó lo solicitado con relación a los gastos devengados en el ejercicio 2013 y pagados en el 2014, incurriendo en la infracción acotada.

Que de lo expuesto, se verifica que la Administración sustenta la Resolución de Multa N° únicamente en que la recurrente no habría presentado lo solicitado en el punto 2 del Requerimiento N° con relación a los gastos devengados en el ejercicio 2013 y pagados en el 2014.

Que sin embargo, no se aprecia que en dicho requerimiento la Administración haya requerido alguna documentación específica ni mucho menos la exhibición de libros, registros y otros documentos que los contribuyentes se encuentran obligados a llevar o mantener en virtud de normas expresas, conforme a la legislación y criterios jurisprudenciales previamente indicados, limitándose la Administración a indicar que la recurrente presente la documentación y/o información que estime pertinente; en consecuencia, no se encuentra acreditada la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 177 del Código Tributario.

Que por tanto, corresponde revocar la apelada en este extremo y dejar sin efecto la Resolución de Multa N°

Que dado el sentido del fallo, no corresponde emitir pronunciamiento sobre los demás argumentos de la recurrente con relación a la presente infracción.

⁵⁵ La que resultaba aplicable a la recurrente al encontrarse acogida al Régimen General del Impuesto a la Renta, conforme con el Comprobante de Información Registrada (foja 35048).

⁵⁶ Publicado el 20 de diciembre de 2016, con vigencia a partir del 1 de enero de 2017.

100



Tribunal Fiscal

N° 00088-1-2021

IV. RESOLUCIÓN DE MULTA N°

Que la Resolución de Multa N° (foja 34360) fue emitida por la infracción tipificada en el numeral 5 del artículo 177 del Código Tributario.

Que según se verifica del Anexo a la Resolución de Multa N° (foja 34360/vuelta), la Administración sustentó la comisión de la infracción en que la recurrente no habría cumplido con presentar la documentación solicitada mediante el Requerimiento N°

Que el numeral 5 del artículo 177 del Código Tributario establece que constituye infracción no proporcionar la información o documentos que sean requeridos por la Administración sobre las actividades del deudor tributario o las de terceros con los que guarde relación, entre otros, la que se sanciona con una multa equivalente al 0,3% de los Ingresos Netos (IN), según la Tabla I de Infracciones y Sanciones Tributarias del mencionado código⁵⁷, siendo que según se precisa en la Nota 11 de la mencionada tabla, no podrá ser menor al 10% de la UIT ni mayor a 12 UIT.

Que cabe indicar que mediante el punto 2 del Requerimiento N° (foja 32762/vuelta) la Administración solicitó a la recurrente que presente y/o exhiba la información y/o documentación relacionada al Impuesto a la Renta diferido del ejercicio 2013, debiendo presentar los papeles de trabajo u hojas de cálculo respectivos (impresos y en Excel), adjuntando los asientos contables correspondientes y la documentación sustentatoria que estime pertinente, debiendo identificar las diferencias permanentes, temporarias y temporales, según corresponda.

Que en el punto 2 del Resultado del Requerimiento N° (fojas 32753 a 32758), la Administración dejó constancia que la recurrente no cumplió con presentar la información y documentación solicitada.

Que mediante el punto 1 del Requerimiento N° (fojas 32733 y 32737), notificado el 11 de enero de 2018 (foja 32738), la Administración indicó que al cierre del Resultado del Requerimiento N° determinó que la recurrente no cumplió con presentar los papeles de trabajo u hojas de cálculo respectivos (impresos y en archivos Excel), ni adjuntó los asientos contables correspondientes, ni la documentación sustentatoria que considerara pertinente, identificando las diferencias permanentes, temporarias o temporales correspondientes determinadas; en tal sentido, emitió el Requerimiento N° a efectos de reiterar la solicitud.

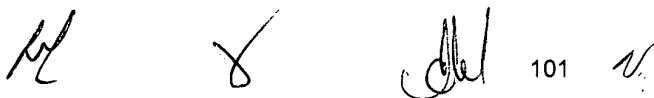
Que en punto 1 del Resultado del Requerimiento N° (fojas 32719 a 32730), la Administración dio cuenta de la respuesta de la recurrente e indicó que esta no cumplió con presentar los papeles de trabajo u hojas de cálculo respectivos (impresos y en archivos Excel), ni adjuntó los asientos contables correspondientes, ni la documentación sustentatoria que considere pertinente, identificando las diferencias permanentes, temporarias o temporales, por lo que incurrió en la infracción tipificada en el numeral 5 del artículo 177 del Código Tributario (foja 32721).

Que en consecuencia, conforme a lo expuesto, se encuentra acreditada la comisión de la infracción tipificada en el numeral 5 del artículo 177 del Código Tributario.

Que en cuanto al monto de la sanción impuesta, la Administración aplicó el equivalente a 12 UIT tomando en cuenta que el 0,3% de los Ingresos Netos (IN), superaba dicho límite⁵⁸, monto que no ha sido discutido por la recurrente, por lo que dicho extremo no forma parte de la controversia.

⁵⁷ La que resultaba aplicable a la recurrente al encontrarse acogida al Régimen General del Impuesto a la Renta, conforme con el Comprobante de Información Registrada (foja 35048).

⁵⁸ Conforme se verifica de la declaración del Impuesto a la Renta del ejercicio 2017 presentada mediante Formulario 706 N° del 5 de abril de 2018.

 101



Tribunal Fiscal

N° 00088-1-2021

Que en tal sentido, la resolución de multa bajo análisis se encuentra arreglada a ley, correspondiendo confirmar la resolución apelada en este extremo.

V. RESOLUCIÓN DE MULTA N°

Que la Resolución de Multa N° (foja 34362) fue emitida por la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, vinculada al Impuesto a la Renta del ejercicio 2013.

Que el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, vigente en el ejercicio acotado, señala que constituye infracción no incluir en las declaraciones ingresos y/o remuneraciones y/o retribuciones y/o rentas y/o patrimonio y/o actos gravados y/o tributos retenidos o percibidos, y/o aplicar tasas o porcentajes o coeficientes distintos a los que les corresponde en la determinación de los pagos a cuenta o anticipos, o declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias en las declaraciones, que influyan en la determinación de la obligación tributaria; y/o que generen aumentos indebidos de saldos o pérdidas tributarias o créditos a favor del deudor tributario y/o que generen la obtención indebida de notas de crédito negociables u otros valores similares.

Que la Resolución de Multa N° se sustenta en los reparos efectuados a la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2013 que dieron lugar a la emisión de la Resolución de Determinación N°

Que toda vez que los aludidos reparos han sido analizados precedentemente, algunos de los cuales se han levantado y otros mantenidos, corresponde emitir similar pronunciamiento en este extremo y revocar la apelada a efecto que la Administración efectúe una reliquidación de la sanción contenida en la Resolución de Multa N°

Que la diligencia del informe oral se llevó a cabo con los representantes de ambas partes, según la constancia que obra en autos (foja 35164).

Con las vocales Zúñiga Dulanto, Chipoco Saldías, e interviniendo como ponente el vocal Mejía Ninacondor.

RESUELVE:

1. Declarar **NULA** la Resolución de Intendencia N° de 20 de setiembre de 2019 en el extremo que incorporó nuevos fundamentos a los reparos por Gasto por indemnización de S/1 210 000,00 a favor de y Gasto por indemnización de S/86 624,43 a favor de
2. **REVOCARLA** la Resolución de Intendencia N° de 20 de setiembre de 2019 en el extremo de los reparos por: (i) Recupero de provisión de vacaciones del año 2009 por S/652 668,00, (ii) Recupero de provisión de vacaciones de los años 2011 y 2012 por S/22 677,00, (iii) Gasto por indemnización de S/1 210 000,00 a favor de (iv) Diferencia de cambio relacionada con Instrumentos Financieros Derivados utilizada en la determinación de la renta bruta gravada para el cálculo de los gastos comunes no deducibles, (v) Ganancias de capital utilizada en la determinación de la renta bruta exonerada para el cálculo de los gastos comunes no deducibles y (vi) Procedimiento de redondeo del porcentaje que se obtiene de dividir la renta bruta gravada entre el total de rentas brutas gravadas, exoneradas e inafectas para efecto del cálculo de los gastos comunes no deducibles, así como en el extremo de la Resolución de Multa N° en cuanto se vincula con los reparos mencionados; **REVOCARLA** en el extremo de la Resolución de Multa N° y **DEJAR SIN EFECTO** dicho valor; y **CONFIRMARLA** en los demás extremos controvertidos, debiendo la Administración proceder de



Tribunal Fiscal

N° 00088-1-2021


acuerdo con lo dispuesto en la presente resolución.

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


ZULIGA DULAÑO
VOCAL PRESIDENTA


MEJÍA NINAGONDOR
VOCAL


CHIPECO SALDÍAS
VOCAL


Huertas Valladares
Secretaria Relatora (e)
MN/HV/MT/BC/rmh