Tribunal Fiscal

N° 01274-4-2015

EXPEDIENTE N°	:	12424-2010
INTERESADO	:	
ASUNTO	:	Impuesto a la Renta y Multa
PROCEDENCIA	:	Lima
FECHA	:	Lima, 4 de febrero de 2015

VISTA la apelación interpuesta por

contra la Resolución de Intendencia Nº 0250140012273/SUNAT de 25 de junio de 2010, emitida por la Intendencia Lima de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria[1] - SUNAT, que declaró infundada la reclamación contra la Resolución de Determinación N° 012-003-0003851, girada por Impuesto a la Renta del ejercicio 2002, y la Resolución de Multa N° 012-002-0003844, por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario.

CONSIDERANDO:

Que la recurrente sostiene que la Administración ha reparado la deducción en el ejercicio 2002 del gasto por los servicios prestados por durante los ejercicios 1999, 2000 y 2001, debido a que habrían sido provisionados en el ejercicio 2002 y cancelados en el ejercicio 2003.

Que refiere que de acuerdo a la definición contable del principio del devengado, lo señalado por la propia Administración en el Informe Nº 021-2006-SUNAT/2B0000 y lo establecido por el Tribunal Fiscal en las Resoluciones Nº 466-3-97, 08534-5-2001 y 03344-4-2005, el hecho generador del gasto se origina en el momento en que la empresa adquiere la obligación de pagar, aun cuando a esa fecha el pago no se haya hecho efectivo.

Que indica que en el caso de los gastos de ejercicios anteriores, el artículo 57º de la Ley del Impuesto a la Renta exige como único requisito que hayan sido provisionados en el ejercicio fiscal respectivo con anterioridad a su pago a fin que pueda reconocerse la deducción de los mismos, lo que guarda relación con el principio del devengado, siendo que la pretensión de la Administración en el sentido que además de la provisión se efectué el pago, distorsiona dicho principio sin fundamento alguno, estableciendo la aplicación del contenido de lo percibido en relación a la imputación de estos gastos.

Que agrega que si bien a partir de la modificación del artículo 57º de la Ley del Impuesto a la Renta, mediante Decreto Legislativo Nº 945, para el caso de gastos de ejercicios anteriores se establece que el pago de la provisión se realice antes del cierre del ejercicio, dicha modificación es aplicable a partir del ejercicio 2004, siendo que las Resoluciones del Tribunal Fiscal en que se sustenta la Administración para efectuar el reparo no constituyen precedentes de observancia obligatoria y se contradicen con otras que desarrollan los conceptos del devengado e imputación de gastos.

Que menciona que la resolución apelada incurre en inconsistencias al modificar el importe del reparo contenido en la Resolución de Determinación N° 012-003-0003851 de S/.247,363.00 a la suma de S/.247,963.00, vulnerando su derecho al debido procedimiento y su derecho de defensa, pues no se le permitió presentar sus descargos en dicho extremo, recortándole una instancia, por lo que solicita se declare su nulidad.

Que por su parte, la Administración señala que como consecuencia del procedimiento de fiscalización iniciado a la recurrente respecto del Impuesto a la Renta del ejercicio 2002, reparó la renta neta del

[1] Antes Intendencia Regional Lima de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria.

referido ejercicio por gastos de ejercicios anteriores correspondientes a los servicios administrativos de los años 1999, 2000 y 2001 pagados a la empresa que fueron provisionados en el ejercicio 2002 y pagados en el ejercicio 2003.

Que con relación a la resolución de multa girada por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, refiere que están directamente relacionadas con el reparo anterior, por lo que la mantiene.

Que en el caso de autos, mediante Carta N° 030011086760-01 SUNAT y Requerimiento N° 00173112, notificados el 5 de enero de 2004, de fojas 1414 y 1426, la Administración inició a la recurrente un procedimiento de fiscalización respecto del Impuesto a la Renta del ejercicio 2002, determinando reparos a la renta neta por gastos de ejercicios anteriores provisionados en el ejercicio 2002 y pagados en el ejercicio 2003, emitiendo como consecuencia de ello la Resolución de Determinación N° 012-003-0003851 y la Resolución de Multa N° 012-002-0003844 por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario.

Que estando a lo expuesto, corresponde determinar si los valores emitidos por la Administración se encuentran arreglados a ley.

Resolución de Determinación N° 012-003-0003851

Que conforme se aprecia del Anexo a la Resolución de Determinación N° 012-003-0003851, de fojas 1495 a 1497, la Administración reparó la renta neta del ejercicio 2002 por la suma de S/.247,363.00 por concepto de gastos administrativos de los ejercicios 1999, 2000 y 2001, que constituyen gastos de ejercicios anteriores que incumplen lo dispuesto en el inciso a) del artículo 57° de la Ley del Impuesto a la Renta, señalando como referencia el Requerimiento N° 00151440.

Que mediante el Anexo del Requerimiento N° 00151440, de foja 1383, la Administración comunicó a la recurrente que se había verificado que en la Cuenta 7639 Otros Servicios, se ha cargado la suma de S/.599,169.07 por concepto de la Factura N° 000663 de 31 de diciembre de 2002, pagada a la empresa por concepto de servicios administrativos de los años 1999, 2000, 2001 y 2002 según contrato firmado el 9 de enero de 1997, en el que se establecía un pago equivalente al 5% de sus ventas brutas, y que al haber verificado que la cancelación de dicha factura se había efectuado en el ejercicio 2003, reparó el cargo a gastos de ejercicios anteriores según el siguiente detalle:

Ventas Brutas ejercicio 1999	Ventas Brutas ejercicio 2000	Ventas Brutas ejercicio 2001	TOTAL
S/.460,778.42	S/.1'081,023.74	S/.3'405,456.34	S/.247,362.93
5%	5%	5%	
S/.23,038.92	S/.54,051.19	S/.170,272.82	

Que asimismo, le comunicó que de tener una opinión en contrario se sirva manifestarlo por escrito con la base legal y documentación sustentatoria.

Que en respuesta a lo solicitado por la Administración, la recurrente presentó el escrito de 19 de abril de 2004, de fojas 1379 y 1380, en el que señaló que procedió a provisionar los gastos generados por los servicios prestados por y a pagarlos luego de emitida la Factura N° 000663 de 31 de diciembre de 2002, de acuerdo con el procedimiento establecido en el inciso a) del artículo 31° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, que establece como único requisito para la deducción de gastos de ejercicios anteriores que éstos sean provisionados con anterioridad a su pago, y que si la Administración ha aceptado la deducción del gasto respecto del ejercicio 2002 corresponde que en aplicación de la citada norma lo admita para los ejercicios 1999 a 2001.

Que en el Anexo Nº 1 del Resultado del Requerimiento Nº 00151440, de fojas 1381 y 1382, la Administración dio cuenta de lo señalado por la recurrente, y mantuvo el reparo señalando que de acuerdo con lo establecido en el artículo 57º de la Ley del Impuesto a la Renta y el artículo 31º de su reglamento, para el caso de gastos de ejercicios anteriores, es requisito que éstos se encuentren provisionados en el ejercicio respectivo y que se hayan cancelado en el ejercicio en el que se pretende su deducción.

Que según lo establecido en el tercer párrafo del inciso a) del artículo 57° de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobada por Decreto Supremo N° 054-99-EF, aplicable al caso de autos, para la determinación de las rentas de la tercera categoría se aceptarán los gastos correspondientes a ejercicios anteriores en aquél en que se efectúa el pago en la medida que sean provisionados contablemente en el ejercicio fiscal respectivo.

Que el artículo 31° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta aprobado por Decreto Supremo Nº 122-94-EF prevé que para efecto de lo dispuesto en el tercer párrafo del inciso a) del artículo 57° de la Ley del Impuesto a la Renta los gastos de ejercicios anteriores deben ser provisionados previamente a su pago en el ejercicio en que éste se realice.

Que al respecto, este Tribunal en reiteradas resoluciones, tales como las Resoluciones N° 13851-1- 2009, 06983-5-2006, 06805-4-2005, 3671-3-2003 y 4379-2-2002, entre otras, ha dejado establecido que de acuerdo con las normas antes citadas, para la deducción de gastos de ejercicios anteriores en la determinación de la renta neta de un ejercicio se debía cumplir con dos condiciones: (i) Que sea pagado en dicho ejercicio y (ii) Que se haya efectuado la provisión previa en el mismo ejercicio, esto es, que tanto la provisión como el pago debían haberse efectuado en el ejercicio que se pretende su deducción.

Que en tal sentido, para que la recurrente pudiera deducir en el ejercicio 2002, gastos correspondientes a ejercicios anteriores, dichos gastos debieron necesariamente provisionarse y pagarse en el ejercicio 2002.

Que en el caso de autos, obra a foja 1376, copia de la Factura Nº 001-000663 de 31 de diciembre de 2002 emitida por la empresa BJ Services International S.A., por concepto de servicios administrativos de los años 1999, 2000, 2001 y 2002, por la suma de US$ 170,363.68.

Que la recurrente presenta como sustento de dicha factura, el detalle de los importes facturados, de foja 1375, copia del contrato de servicios firmado el 9 de enero de 1997 con BJ Services International S.A., de fojas 1369 a 1374 y los documentos que sustentan la cancelación de dicha factura, de fojas 1357 a 1368.

Que de la revisión del contrato de servicios por medio del cual se acuerda que esta le brindaría los servicios de planeamiento, administrativos, y contables a cambio de una retribución equivalente al 5% de sus ventas brutas sin incluir el Impuesto General a las Ventas.

Que asimismo, del detalle de los pagos efectuados se aprecia que han sido calculados conforme el siguiente detalle:

Ventas Brutas ejercicio 1999	Ventas Brutas ejercicio 2000	Ventas Brutas ejercicio 2001	Ventas Brutas ejercicio 2002	TOTAL
US$131,014.62	US$307,370.98	US$968,284.43	US$2'000,603.66	US$3'407,273.69
5%	5%	5%	5%	5%
US$6,550.73	US$15,368.55	US$48,414.22	US$100,030.18	US$170,363.68

Que conforme se aprecia del documento "Consulta de Cta Cte", de foja 1367, la recurrente canceló la Factura Nº 001-000663 mediante abonos del 7 de marzo, 26 de mayo y 11 de junio de 2003.

Que tal como se ha indicado precedentemente, en el caso de gastos de ejercicios anteriores, es requisito para su deducción en el ejercicio 2002, cumplir con lo dispuesto por el artículo 57° de la Ley del Impuesto a la Renta y el artículo 31° de su reglamento, esto es, que se encuentren provisionados y pagados en dicho ejercicio.

Que toda vez que en la fiscalización se detectó que los gastos a que se refiere la Factura Nº 001-000663 de 31 de diciembre de 2002 emitida por la empresa por concepto de servicios administrativos de los años 1999, 2000 y 2001, fueron pagados en el ejercicio 2003, no correspondía su deducción en el ejercicio 2002, por lo que el reparo se encuentra arreglado a ley.

Que respecto a lo señalado por la recurrente, en el sentido que el principio del devengado no condiciona al pago para su deducción, cabe señalar que ello resulta correcto y ha sido aceptado en el caso de autos para el ejercicio 2002 por la Administración cuando ha validado el gasto por servicios administrativos de dicho ejercicio; no obstante, éste se ha cancelado en el ejercicio 2003, ello debido a que dicho gasto se devengó en el ejercicio 2002.

Que sin embargo, contrario al argumento de la recurrente y conforme el criterio establecido por este Tribunal en la Resolución Nº 04831-9-2012, la posibilidad de deducir gastos de ejercicios anteriores, es una excepción al principio del devengado e implica necesariamente que exista un control sobre dicha deducción, a efecto que en caso no haya sido posible su deducción en el ejercicio del devengo, proceda solo en el ejercicio en que se provisione y cancele, siendo que el criterio establecido en las Resoluciones N° 13851-1- 2009, 06983-5-2006, 06805-4-2005, 3671-3-2003 y 4379-2-2002, no se opone ni distorsiona el principio del devengado señalado por la Administración en el Informe Nº 021-2006-SUNAT/2B0000, ni lo establecido por el Tribunal Fiscal en las Resoluciones Nº 466-3-97, 08534-5-2001 y 03344-4-2005, pues conforme se ha indicado, la posibilidad de deducir gastos de ejercicios anteriores, es una excepción al principio del devengado, permitido por el artículo 57º de la Ley del Impuesto a la Renta bajo los requisitos de provisión y pago señalados precedentemente.

Que asimismo, en cuanto a la modificación del artículo 57º de la Ley del Impuesto a la Renta, mediante Decreto Legislativo Nº 945, cabe señalar que en el caso de autos se ha aplicado la interpretación que este Tribunal efectuó del citado artículo con anterioridad a la entrada en vigencia del Decreto Legislativo Nº 945[2], por lo que lo señalado por la recurrente carece de sustento.

Que en cuanto a la nulidad de la resolución apelada que modificó el importe del reparo contenido en la Resolución de Determinación N° 012-003-0003851 de S/.247,363.00 a la suma de S/.247,963.00, vulnerándose con ello el debido proceso, su derecho de defensa y la motivación, cabe indicar que ello obedece a un error de digitación que no enerva el importe del valor y no a un mayor y/o nuevo reparo, pues el valor insoluto considerado por la Administración en la resolución apelada es de S/.123,381.00 el mismo por el que fue girada la Resolución de Determinación N° 012-003-0003851, por lo que lo alegado por la recurrente al respecto carece de sustento.

Resolución de Multa N° 012-002-0003844

Que la Resolución de Multa N° 012-002-0003844, de fojas 1492 y 1493, ha sido emitida por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, según la cual constituye infracción relacionada con el cumplimiento de las obligaciones tributarias, el no incluir en las declaraciones ingresos,

[2] El que no resulta aplicable al caso de autos.

rentas, patrimonio, actos gravados o tributos retenidos o percibidos, o declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias que influyan en la determinación de la obligación tributaria.

Que la Resolución de Multa N° 012-002-0003844, ha sido emitida en base al reparo al Impuesto a la Renta del ejercicio 2002 contenido en la Resolución de Determinación N° 012-003-0003851 el que ha sido mantenido en esta instancia por lo que corresponde concluir en el mismo sentido, y confirmar la apelada en dicho extremo.

Con los vocales Fuentes Borda, Amico de las Casas y Castañeda Altamirano, a quien se llamó para completar Sala, e interviniendo como ponente la vocal Amico de las Casas.

RESUELVE:

CONFIRMAR la Resolución de Intendencia Nº 0250140012273/SUNAT de 25 de junio de 2010.

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

FUENTES BORDA
VOCAL

AMICO DE LAS CASAS
VOCAL

CASTAÑEDA ALTAMIRANO
VOCAL

Sánchez Gómez
Secretaria Relatora
AC/EG/mgp