

Tribunal Fiscal

N° 02574-3-2023

EXPEDIENTE N° : 1767-2021
INTERESADO :
ASUNTO : Impuesto a la Renta y Multa
PROCEDENCIA : Lima
FECHA : Lima, 4 de abril de 2023

VISTA la apelación parcial¹ interpuesta por con Registro Único de Contribuyente (RUC) N° contra la Resolución de Intendencia N° de 24 de noviembre de 2020, emitida por la Intendencia de Principales Contribuyentes Nacionales de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - SUNAT, en el extremo que declaró fundadas en parte las reclamaciones formuladas contra las Resoluciones de Determinación N° a giradas por la Tasa Adicional del Impuesto a la Renta de enero a junio y agosto a diciembre de 2013, así como en el extremo que declaró nulas las Resoluciones de Determinación N° a y la Resolución de Multa N° emitidas por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2013, pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2013 y la infracción tipificada por el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, respectivamente.

CONSIDERANDO:

Que el recurrente sostiene que, según la Administración, su facultad para determinar la obligación tributaria vinculada con los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a noviembre de 2013 y dividendos presuntos por distribución indirecta de rentas no susceptibles de posterior control tributario de enero a junio y agosto a noviembre de 2013 no había prescrito; no obstante, tal conclusión es errada y proviene de considerar como aplicable al caso de autos el numeral 1 del artículo 44 del Código Tributario, pese a que los supuestos analizados no se subsumen en dicha norma, siendo que ampliar la aludida norma y pretender incluir supuestos no alcanzados por ella conllevaría a la vulneración de la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario. Invoca las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 15781-5-2011, 07446-8-2015, 09373-9-2019 y 08616-4-2019, entre otras, así como las sentencias emitidas por el Tribunal Constitucional recaídas en los Expedientes N° y la sentencia de Casación N° 4392-2013, entre otras.

Que refiere que es errónea la afirmación de la Administración, respecto a que el cómputo del plazo prescriptorio para determinar los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a noviembre de 2013, así como la Tasa Adicional del 4,1% de enero a junio y agosto a noviembre de 2013 se interrumpió con la diligencia de notificación de la Carta de Presentación N° y el Requerimiento N° realizada el 18 de enero de 2018, pues a esta fecha dicha facultad se encontraba prescrita. Asimismo, menciona que la aplicación del Informe N° es equivocada, pues considera que el plazo prescriptorio se inició el 1 de enero siguiente a la fecha en que la obligación sea exigible, conforme con lo dispuesto en el numeral 2 del artículo 44 del Código Tributario, por tratarse de obligaciones mensuales, teniendo en cuenta además que dicho informe no es vinculante para este Tribunal.

Que manifiesta que la Administración omite considerar que la Tasa Adicional de 4,1% es una obligación independiente y adicional al Impuesto a la Renta definitivo, pues no se liquida conjuntamente con este

¹ Cabe precisar que mediante la Resolución de Intendencia N°, se dejó sin efecto las Resoluciones de Multa N° a emitidas por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, extremo que no ha sido impugnado por el recurrente en el presente caso (folio 4969).



Tribunal Fiscal

N° 02574-3-2023

tributo ni constituye un anticipo o un pago a cuenta, por ello reitera que es errado que se apliquen normas que regulan exclusivamente la obligación tributaria anual del Impuesto a la Renta en el cómputo del plazo prescriptorio de obligaciones de liquidación mensual.

Que sobre la aplicación de la Tasa Adicional de 4,1% indica que no cabe presumir que constituye una disposición indirecta de renta todo gasto cuya deducción para efectos fiscales no sea aceptada para la determinación de la renta neta empresarial por estar, por ejemplo, sustentada en documentación que no cumple con los requisitos y características establecidas en el Reglamento de Comprobantes de Pago, o que no se haya acreditado la prestación del servicio, siendo que la configuración del dividendo presunto se sustenta únicamente en el hecho que cierto ingreso o erogación pueda beneficiar directa o indirectamente a los socios, accionistas o participacionistas, sin que se haya pagado el Impuesto a la Renta sobre los dividendos al no haberse efectuado la distribución legal de utilidades, por lo que para gravar un desembolso con la Tasa Adicional del 4,1% deberá evaluarse si aquellos se beneficiaron y, además, que sobre los aludidos ingresos o erogaciones no exista la posibilidad de ejercer control tributario; para los efectos cita la Resolución del Tribunal Fiscal N° 06511-1-2010. Agrega que la Administración tendría que demostrar si los cargos en las cuentas de ingresos, materia de reparo, así como los gastos observados, corresponden a beneficios que califiquen como dividendos presuntos.

Que por los ingresos no devengados al cierre de cada mes por la suma de S/ 592 214,00 señala que la finalidad del registro del cargo en la cuenta de ingresos corresponde a la aplicación de la Norma Internacional (NIC 18) - Ingresos Ordinarios, pues se reveló el devengo del ingreso de las comisiones de la estructuración durante el plazo de los préstamos que se otorgan, lo que hace posible ejercer el control tributario de los referidos cargos con los contratos de los préstamos, cronogramas de pagos y asientos contables.

Que indica que este Tribunal, a través de sus Resoluciones N° _____ y _____ ha concluido que de acuerdo con la Ley del Impuesto a la Renta y su reglamento cuando se trata de ajustes en el reconocimiento del ingreso para efectos tributarios (devengo), no existe disposición indirecta, ya que no hay un beneficio a los accionistas, participacionistas, titulares y en general, socios o asociados, por los cuales no se hubiera aplicado la retención del 4,1% e inclusive, en este caso, no ha habido desembolsos o entregas de dinero, por lo que no existe la posibilidad de presumir un dividendo.

Que en cuanto a la estimación contable de los ingresos por comisiones no devengados, por la suma de S/ 2 500 000,00, refiere que este cargo en la cuenta de ingresos corresponde a una provisión estimada por comisiones no devengadas, por lo que considera que no es un gasto deducible para la determinación del Impuesto a la Renta y, además, no ha generado desembolso por constituir solo una estimación contable, siendo que en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 5525-4-2008, 11924-2-2008 y 14620-10-2012 se ha señalado que las provisiones que no son admitidas como gasto tributariamente no dan lugar en forma automática a la aplicación de la tasa del 4,1% y en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 08823-10-2014 se ha establecido como criterio que la no inclusión de ingresos en la declaración jurada, anotados en los registros contables de la empresa, no califican como conceptos no susceptibles de control tributario, si ello fue reconocido mediante declaración jurada rectificatoria.

Que manifiesta que teniendo en cuenta la documentación proporcionada como asientos contables, contrato, comprobantes de pago y otros, los importes observados no pueden ser calificados como dividendos presuntos. dado que son servicios efectivamente prestados, respecto de los cuales solo se cuestionó su devengo - ingresos no devengados al cierre de cada mes – o que corresponden a errores involuntarios en cuanto a la determinación del momento de su devengo que posteriormente fueron adicionados vía declaración jurada rectificatoria.

Que precisa que, por los fundamentos expuestos, también corresponde la devolución del pago efectuado respecto de la resolución de determinación girada por la Tasa Adicional del Impuesto a la Renta de diciembre de 2013.



Tribunal Fiscal

N° 02574-3-2023

Que menciona que la Administración declaró indebidamente la nulidad de las Resoluciones de Determinación N° [redacted] dado que considera que debió dejarlas sin efecto al haberse determinado que el sustento legal invocado, en cuanto al reparo por agregados genéricos, es erróneo y, en consecuencia, los referidos valores no adolecen de motivación o algún supuesto que acarrearía su nulidad; para los efectos, invoca la Resolución del Tribunal Fiscal N° 4779-8-2019. Asimismo, solicita que este Tribunal declare la nulidad de la resolución apelada en estos extremos y emita un pronunciamiento sobre el fondo del asunto al contarse con los elementos suficientes para ello; agrega que con relación a los otros reparos contenidos en la Resolución de Determinación N° [redacted] se reafirma en que ha cumplido con los requisitos previstos en la Ley del Impuesto a la Renta y su reglamento. Cita las Resoluciones N° [redacted], 05517-1-2018, 05786-3-2019 y 4780-1-2020, así como las Sentencias de Casación N° 17564-2016-LIMA, 28055-2017-LIMA y 18728-2016.

Que añade que también debe declararse la nulidad de la resolución apelada en el extremo de la Resolución de Multa N° [redacted] vinculada con el pago a cuenta del Impuesto a la Renta de diciembre de 2013, y se deje sin efecto este valor.

Que mediante escrito de alegatos (folios 5034 a 5049), el recurrente reitera lo señalado en cuanto a la nulidad de los valores declarada por la Administración y agrega que esta, bajo una supuesta subsanación de la motivación, efectúa lo mismo que en el caso del primer procedimiento, puesto que vuelve a requerir y a citar como base legal el inciso f) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta, sin explicar válidamente por qué los hechos advertidos quedan subsumidos en dicho dispositivo legal, manteniéndose el error, porque el problema no es de motivación, sino de razonamiento lógico jurídico.

Que precisa que no es de aplicación el Acuerdo de Sala Plena que aprobó el Glosario de Términos del Tribunal Fiscal, según el cual corresponde confirmar la apelada si es que no hay controversia porque se le da la razón al contribuyente, siendo que en su caso, la apelación se sustenta en los artículos 145 y 146 del Código Tributario, que no limitan la posibilidad de discutir un acto administrativo, como es la resolución apelada, la cual no se encuentra conforme a ley y, por lo tanto, hay una materia controvertida; y, además, la apelada no le dio la razón, tal es así que se emitieron nuevos valores manteniendo el reparo. Por lo tanto, solicita que se declare la nulidad de la apelada y se disponga que el reparo a la adición genérica extracontable se revoque, así como que se ordene a la Administración que emita pronunciamiento sobre los otros reparos incluidos en la resolución de determinación original. Cita las Resoluciones N° [redacted] entre otras.

Que asimismo, reitera lo indicado sobre la prescripción respecto de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a noviembre de 2013 y de los dividendos presuntos por distribución indirecta de rentas no susceptibles de posterior control tributario de enero a junio y agosto a noviembre de 2013, y cita las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 1705-4-2022, 01377-10-2022, 07793-3-2020 y 08016-4-2019.

Que del mismo modo, reitera lo alegado con relación a los cargos efectuados en las cuentas de ingresos no sustentados documentaria ni legalmente y gastos por los que no se acredita su fehaciencia, al no haber sido posible determinar la causalidad ni el devengo, en el sentido de que de que no califican como una disposición indirecta de renta no susceptible de control tributario. Menciona que los cargos en las cuentas de ingresos están compuestos por las Cuentas 511704120023-Ing. Por Ser. Div. - CONSYST Diferimiento NIIF y 511927000004 - Ing. por recuperación de cartera castigada - capital, habiendo reconocido la propia Administración en la resolución apelada sobre la primera cuenta que se trata de un ingreso estimado registrado en su contabilidad, por lo que considera que no al no haberse generado desembolsos, no correspondía aplicar la tasa del 4,1% conforme con las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 9586-9-2012 y 07508-3-2020; y acerca de la segunda cuenta, refiere que este consistió únicamente en un cargo a la cuenta contable de ingresos, esto es, un ajuste a nivel de su contabilidad, respecto del cual cumplió con presentar el correspondiente sustento contable, por lo que señala que tampoco se aplica la referida tasa.



Tribunal Fiscal

N° 02574-3-2023

Que manifiesta que la Administración aplicó la Tasa Adicional del 4,1% a diversas operaciones por concepto de gastos por los que no acredita su fehaciencia, al no haber sido posible determinar la causalidad ni el devengo por el importe de S/ 2 679 220,00, dentro del cual se encuentra el monto observado de S/ 491 430,00; sin embargo, en el Resultado del Requerimiento N° la Administración omitió efectuar un razonamiento lógico jurídico de las operaciones que conforman tal importe que permita concluir que dichos conceptos no son susceptibles de posterior control tributario y la misma situación se aprecia de la revisión del Resultado del Requerimiento N° en el cual únicamente se limitó a remitir su fundamentación a lo indicado en el resultado del requerimiento antes mencionado, no habiendo justificado a detalle cuáles son los conceptos y las razones que impiden el posterior control tributario.

Que por su parte, la Administración señala que, como resultado del procedimiento de fiscalización iniciado al recurrente, formuló reparos a la base imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2013 por eliminación de la provisión genérica no sustentada, créditos castigados tributariamente que superan las 3 UIT, por los que no acredita la condición de incobrabilidad y castigos efectuados en el ejercicio 2013 con constancias emitidas por la SBS en el ejercicio 2012, no aceptado tributariamente. Asimismo, emitió resoluciones de determinación por concepto de pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2013 al modificar el coeficiente aplicable para dichos pagos a cuenta, así como por eliminación de agregados genéricos en las bases imponibles de ingresos no declarados y cargos efectuados a las cuentas de ingresos no sustentados. Adicionalmente, detectó la comisión de la infracción tipificada por el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, vinculada con el pago a cuenta del Impuesto a la Renta, entre otros, de diciembre de 2013. Además, estableció omisiones al pago de la Tasa Adicional del 4,1% del Impuesto a la Renta de enero a junio y agosto a diciembre de 2013 como consecuencia de los reparos por donación no sustentada, gastos no fehacientes, por los que no ha sido posible determinar la causalidad ni el devengo, y cargos realizados a las cuentas de ingresos no sustentados documentaria ni legalmente.

Que añade que su facultad para determinar la deuda tributaria contenida en las resoluciones de determinación giradas por los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a noviembre de 2013 y por la Tasa Adicional del 4,1% del Impuesto a la Renta de enero a junio y agosto a noviembre de 2013 no se encontraba prescrita, toda vez que verificó la existencia de causales que interrumpieron y/o suspendieron el cómputo del plazo de prescripción.

Que respecto del mencionado reparo por eliminación de la provisión genérica no sustentada, precisa que el área acotadora citó como base legal, entre otros, el inciso f) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta, sin haber fundamentado las razones por las cuales consideró que resultaba aplicable, lo que constituye un vicio que afecta la validez del acto, por lo que al haberse formulado el reparo sin seguirse el procedimiento legal establecido se incurrió en causal de nulidad establecida por el numeral 2 del artículo 109 del Código Tributario y, en consecuencia, consideró que procedía se declare la nulidad de las Resoluciones de Determinación N°

Asimismo, refiere que dado que la Resolución de Determinación N° constituye un acto de determinación único, integral y definitivo, carece de efecto emitir pronunciamiento con relación a los otros reparos que integran dicho valor. Agrega que al haberse declarado la nulidad de la Resolución de Determinación N° emitida por el pago a cuenta del Impuesto a la Renta de diciembre de 2013, también corresponde declarar la nulidad de la Resolución de Multa N° puesto que esta se sustenta en los reparos contenidos en dicho valor.

Que sobre las resoluciones de determinación emitidas por la Tasa Adicional del 4,1% del Impuesto a la Renta de enero a junio y agosto a diciembre de 2013 indica que el recurrente no presentó documentación que sustente la donación efectuada, la fehaciencia y causalidad o devengo de los gastos observados y los cargos en las cuentas de ingresos, por lo que estos constituyen disposición indirecta de renta no susceptible de posterior control tributario.



Tribunal Fiscal

N° 02574-3-2023

Que menciona que considerando que se confirmó la deuda tributaria contenida en la Resolución de Determinación N° _____ emitida por la Tasa Adicional del 4,1% del Impuesto a la Renta de diciembre de 2013, no procede la devolución del pago efectuado por tal concepto y período, por lo que correspondía se dé por cancelada.

Que mediante escrito de alegatos (folios 5051 a 5060) la Administración, en cuanto a la prescripción de su facultad para determinar la Tasa Adicional del 4,1% de enero a junio y agosto a noviembre de 2013, precisa que si bien se estableció que el impuesto determinado por dividendos presuntos se abone al fisco dentro de los plazos previstos en el Código Tributario para las obligaciones de periodicidad mensual, ello se dio con el propósito de evitar que exista un tratamiento tributario diferente al de los dividendos distribuidos a través de acuerdos formales, lo que no significa que para efectos de computar el plazo de prescripción se considere lo establecido por el numeral 2 del artículo 44 del Código Tributario, puesto que este está referido a tributos que son determinados por el deudor tributario no comprendidos en el numeral 1 del citado artículo y de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta, siendo que para obtener el hecho imponible en el caso de la Tasa Adicional del 4,1% por dividendos presuntos se requiere de la declaración jurada del Impuesto a la Renta, por lo que su determinación y liquidación se encuentran vinculadas entre sí, en consecuencia, considera que el cómputo del plazo de la acción de la Administración para determinar la obligación tributaria por dichos dividendos es el establecido por el numeral 1 del aludido artículo 44 del referido código.

Que indica con relación a la Tasa Adicional del 4,1% por dividendos presuntos de enero a junio y agosto a diciembre de 2013 que las Resoluciones de Determinación N° _____ a _____ se emitieron como consecuencia de los reparos por donación no sustentada, gastos por los que no se acredita la fehaciencia, ni ha sido posible determinar la causalidad ni el devengo y por cargos en cuentas de ingresos no sustentados documentaria ni legalmente, los cuales fueron incluidos en la declaración jurada rectificatoria del Impuesto a la Renta del ejercicio 2013, presentada mediante el Formulario PDT 684 N° _____ por lo que se tratan de observaciones aceptadas por el recurrente, encontrándose acreditado que constituyen disposición indirecta de renta de tercera categoría no susceptible de posterior control tributario. Cita la Resolución del Tribunal Fiscal N° 00358-1-2023.

Que refiere que lo solicitado por el recurrente en el sentido que se declare la nulidad de la apelada en el extremo que declaró la nulidad de las Resoluciones de Determinación N° _____ a _____ y de la Resolución de Multa N° _____ y se pronuncie sobre el fondo del asunto, carece de sustento legal, toda vez que al haberse declarado la nulidad de los valores, estos carecen de eficacia y, por tanto, no existe agravio alguno al recurrente por el cual tenga que ejercer su derecho de defensa. Invoca la Resolución del Tribunal Fiscal N° 07029-9-2018.

Que en el presente caso, mediante Carta N° _____ y Requerimiento N° _____ notificados el 18 de enero de 2018 (folios 4033 a 4035, 4606 y 4607), se inició un procedimiento de fiscalización definitiva del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2013 y como consecuencia de dicho procedimiento se emitieron, entre otras, las Resoluciones de Determinación N° _____ y la Resolución de Multa N° _____ por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2013, pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2013, Tasa Adicional del 4,1% del Impuesto a la Renta de enero a junio y agosto a diciembre de 2013 y la infracción tipificada por el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario², respectivamente (folios 4671 a 4682, 4748 a 4753 y 4829 a 4844).

Que previamente al análisis de fondo corresponde emitir pronunciamiento sobre la prescripción de la acción de la Administración para determinar la obligación tributaria respecto de la deuda por pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a noviembre de 2013 y la Tasa Adicional del 4,1% del Impuesto

² Cabe precisar que si bien la Administración también emitió las Resoluciones de Multa N° _____ a _____ por la infracción tipificada por el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario (folios 4845 a 4853), estas fueron dejadas sin efecto mediante la resolución apelada (folios 4933 y 4941/reverso a 4942/reverso), lo cual no fue materia de impugnación por el recurrente, conforme se advierte de su escrito de apelación presentado el 16 de diciembre de 2020.



Tribunal Fiscal

N° 02574-3-2023

a la Renta de enero a junio y agosto a noviembre de 2013, contenida en las Resoluciones de Determinación N° a y a deducida por el recurrente en instancia de reclamación y apelación.

Prescripción

Que el artículo 48 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, establece que la prescripción puede oponerse en cualquier estado del procedimiento administrativo o judicial.

Que este Tribunal ha establecido en la Resolución N° , entre otras, que la prescripción puede oponerse: i) en vía de acción, dando inicio a un procedimiento no contencioso vinculado a la determinación de la obligación tributaria y ii) en vía de excepción, como un medio de defensa previa contra un acto de la Administración, en cuyo caso debe tramitarse dentro de un procedimiento contencioso tributario.

Que asimismo, en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 12910-4-2013 se ha señalado que la prescripción puede ser planteada en vía de acción a través de un procedimiento no contencioso o en vía de excepción en un procedimiento contencioso tributario respecto de valores que son objeto de controversia.

Que en el presente caso, la prescripción invocada por el recurrente, respecto de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta enero a noviembre de 2013 y la Tasa Adicional de 4,1% del Impuesto a la Renta de enero a junio y agosto a noviembre de 2013 fue deducida en vía de excepción, al haber sido alegada en instancia de reclamación, la que tuvo por finalidad constituir un medio de defensa contra los actos administrativos emitidos por la Administración -Resoluciones de Determinación N°

Que sobre la prescripción de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a noviembre de 2013, de la resolución apelada (folio 4939) se aprecia que la Administración, emitió pronunciamiento sobre ello, señalando que, a su criterio, esta no había operado.

Que si bien el recurrente no está de acuerdo con la citada conclusión referida a la prescripción, no obstante, dado que los actos administrativos contra los cuales inició el procedimiento contencioso tributario fueron declarados nulos, no cabe que su pretensión sea tramitada en esta vía. En efecto, si bien la prescripción puede oponerse en vía de excepción, esta no procede tramitarse al no existir valores materia de impugnación en trámite³.

Que en cuanto a la prescripción alegada por el recurrente por la Tasa Adicional de 4,1% del Impuesto a la Renta de enero a junio y agosto a noviembre de 2013, contenida en las Resoluciones de Determinación N° se tiene que la Administración desestimó su procedencia dado que determinó que en dicho caso le resultaba aplicable lo dispuesto en el numeral 1 del artículo 44 del Código Tributario y porque detectó la existencia de causales que interrumpieron y/o suspendieron el cómputo del plazo de prescripción, como es la notificación de la Carta N° y el Requerimiento N°

Que al respecto, el artículo 43 del mencionado Código Tributario dispone que la acción de la Administración Tributaria para determinar la obligación tributaria, así como la acción para exigir su pago y aplicar sanciones prescriben a los cuatro (4) años, y a los seis (6) años para quienes no hayan presentado la declaración respectiva.

Que de acuerdo con el numeral 2 del artículo 44 del referido código, antes de la modificación efectuada por el Decreto Legislativo N° 1263, el término prescriptorio se computaba desde el uno (1) de enero

³ Similar criterio se ha señalado en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 11962-1-2016, 04498-8-2018 y 06706-9-2019.



Tribunal Fiscal

N° 02574-3-2023

siguiente a la fecha en que la obligación sea exigible, respecto de tributos que deban ser determinados por el deudor tributario no comprendidos en el inciso anterior⁴.

Que el inciso c) del numeral 1 del artículo 45 del anotado código señala que el plazo de prescripción de la facultad de la Administración para determinar la obligación tributaria se interrumpe por la notificación de cualquier acto de la Administración dirigido al reconocimiento o regularización de la obligación tributaria o al ejercicio de su facultad de fiscalización para la determinación de la obligación tributaria, con excepción de aquellos actos que se notifiquen cuando la SUNAT, en el ejercicio de la citada facultad, realice un procedimiento de fiscalización parcial.

Que este Tribunal en las Resoluciones N° _____ citando el criterio contenido en la Resolución N° 04638-1-2005, ha señalado que el análisis de la prescripción de la acción de la Administración para determinar la obligación tributaria que se encuentra contenida en una resolución de determinación se efectúa hasta la fecha de la notificación de dicho valor, toda vez que la facultad de la Administración para determinar la obligación tributaria se agota con su notificación.

Que respecto a la Tasa Adicional del 4,1% del Impuesto a la Renta, de acuerdo con lo dispuesto en el inciso g) del artículo 24-A del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado mediante Decreto Supremo N° 179-2004-EF, modificado por el Decreto Legislativo N° 970, para los efectos del Impuesto a la Renta, se entiende por dividendos y cualquier otra forma de distribución de utilidades, a toda suma o entrega en especie que resulte renta gravable de la tercera categoría, en tanto signifique una disposición indirecta de dicha renta no susceptible de posterior control tributario, incluyendo las sumas cargadas a gastos e ingresos no declarados. El Impuesto a aplicarse sobre estas rentas se regula en el artículo 55 de la ley.

Que el segundo párrafo de artículo 55 de la citada ley, sustituido por el Decreto Legislativo N° 979, establecía que las personas jurídicas se encuentran sujetas a una tasa adicional del 4,1% sobre las sumas a que se refiere el inciso g) del artículo 24-A. El Impuesto determinado de acuerdo con lo previsto en el presente párrafo deberá abonarse al fisco dentro del mes siguiente de efectuada la disposición indirecta de la renta, en los plazos previstos por el Código Tributario para las obligaciones de periodicidad mensual⁵.

Que en las Resoluciones N° 03762-9-2019 y 03763-9-2019 este Tribunal ha señalado que el cómputo del plazo de prescripción para la Tasa Adicional del Impuesto a la Renta aplicable a la disposición indirecta de renta no susceptible de posterior control tributario, según lo regulado en el inciso g) del artículo 24-A y el artículo 55 de la Ley del Impuesto a la Renta, modificados por los Decretos Legislativos N° 970 y 979, dado que dicha tasa adicional resulta exigible a partir del mes siguiente de efectuada la anotada disposición indirecta de renta, se inicia el 1 de enero del año siguiente, en virtud de lo dispuesto en el numeral 2 del artículo 44 del Código Tributario.

Que en tal sentido, el plazo de prescripción de la acción de la Administración para determinar la Tasa adicional del 4,1% de enero a junio y agosto a noviembre de 2013, contenidas en las Resoluciones de Determinación N° _____, es de 4 años, al haber presentado el recurrente la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta del ejercicio 2013 dentro del plazo de ley, según lo señalado por la Administración en la resolución apelada (folio 4940).

Que por lo tanto, el cómputo del citado plazo para determinar la Tasa Adicional del 4,1% de enero a junio y agosto a noviembre de 2013 se inició el 1 de enero de 2014 y de no mediar actos de interrupción o suspensión habría culminado el primer día hábil de enero de 2018.

Que conforme se señaló en los considerandos precedentes, con Carta de Presentación N° _____ y el Requerimiento N° _____ notificados el 18 de enero de 2018

⁴ El numeral 1 del artículo 44 del citado código, señala que el término prescriptorio se computa desde el uno (1) de enero del año siguiente a la fecha en que vence el plazo para la presentación de la declaración anual respectiva.

⁵ Subrayado agregado.



Tribunal Fiscal

N° 02574-3-2023

(folios 4033, 4034 y 4606), la Administración inició al recurrente un procedimiento de fiscalización definitiva del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2013, no obstante, a dicha fecha ya había transcurrido el plazo de prescripción de la acción de esta para determinar la Tasa Adicional del 4,1% de enero a junio y agosto a noviembre de 2013, por lo que al momento de la notificación de las resoluciones de determinación de dichos periodos, esto es el 10 de diciembre de 2019 (folios 4684 a 4693), la Administración ya no estaba facultada para determinar las obligaciones tributarias contenida en estas.

Que corresponde revocar la resolución apelada en este extremo y dejar sin efecto las Resoluciones de Determinación N° _____ a _____ al haber sido emitidas cuando ya había operado la prescripción invocada por el recurrente el 8 de enero de 2020, mediante sus escritos de reclamación (folios 4661 a 4663).

Que sobre los argumentos de la Administración en el sentido que se debe computar el plazo de prescripción de la acción para determinar la Tasa Adicional de 4,1% del Impuesto a la Renta, considerando lo previsto por el numeral 1 del artículo 44 del Código Tributario, es decir, que dicho plazo se inicia el 1 de enero del año siguiente a la fecha en que vence el plazo de la presentación de la declaración jurada anual respectiva, es importante resaltar que en los fundamentos que sustentan la Resolución N° _____, que constituye jurisprudencia de observancia obligatoria⁶, se señala que *"(...) el contribuyente de la Tasa Adicional del Impuesto a la Renta es la persona jurídica que distribuye los dividendos; no obstante, la aplicación de dicha tasa es independiente al resultado tributario del ejercicio de aquella, por lo que puede aplicarse incluso cuando el contribuyente ha determinado pérdida tributaria para efectos del Impuesto a la Renta, de acuerdo a lo dispuesto por el último párrafo del artículo 13-B del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta. En vista de ello, la aplicación de la presunción de dividendos depende únicamente de la verificación del hecho conocido, esto es, una suma o entrega en especie que constituye disposición indirecta de renta no susceptible de posterior control tributario. (...) "*⁷.

Que teniendo en cuenta lo expuesto, este Colegiado concluye que el cómputo del plazo de prescripción respecto de la referida Tasa Adicional de 4,1% por disposición indirecta de renta, dado que esta es independiente del resultado tributario del ejercicio de aquella y resulta exigible a partir del mes siguiente de efectuada la anotada disposición indirecta de renta, se inició el 1 de enero del año siguiente, en virtud de lo dispuesto en el numeral 2 del artículo 44 del Código Tributario antes glosado, por lo que para el presente caso, el cómputo del plazo de prescripción se inició el 1 de enero de 2014⁸, no resultando atendibles los alegatos de la Administración en sentido contrario.

Resoluciones de Determinación N° _____

y Resolución de Multa N° _____

Que las Resoluciones de Determinación N° _____ a _____ fueron emitidas por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2013 y pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2013 (folios 4748 a 4753 y 4829 a 4842) y la Resolución de Multa N° _____ por la infracción tipificada por el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario (folio 4844), esta última vinculada a la determinación del pago a cuenta del Impuesto a la Renta de diciembre de 2013.

Que de la revisión de la resolución apelada, se aprecia que en instancia de reclamación la Administración declaró la nulidad de los referidos valores (folios 4933 y 4935/reverso a 4939).

⁶ Establece como jurisprudencia de observancia obligatoria lo siguiente: *"La presentación de una declaración jurada rectificatoria del Impuesto a la Renta mediante la que se reconocen las observaciones efectuadas por la Administración en el marco de una fiscalización, no impide la aplicación de la Tasa Adicional del Impuesto a la Renta, debido a que tal declaración, por sí sola, no acredita el destino de los importes observados y, en consecuencia, no desvirtúa que pudieran involucrar una disposición indirecta de renta no susceptible de posterior control tributario."*

⁷ Énfasis agregado.

⁸ Criterio similar es recogido en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 08385-1-2016 y 05555-4-2016.



Tribunal Fiscal

N° 02574-3-2023

Que en cuanto a la nulidad de los actos administrativos, en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 161-1-2008 se ha señalado lo siguiente:

"Con relación a los efectos de la declaración de nulidad, el artículo 12° de la misma ley⁹ señala que esta tiene efecto declarativo y retroactivo a la fecha del acto, salvo el caso de los derechos adquiridos por terceros de buena fe, en cuyo caso operará a futuro. Dicha norma halla su fundamento en que, si el acto administrativo no cumplió con los requisitos y condiciones que las normas establecen para su validez, la causa de su nulidad se encuentra en su origen y por tanto, debe cuidarse que el estado de cosas vuelva al que se venía presentando antes de la emisión de dicho acto viciado.

Ello quiere decir que, de acuerdo a ley, la declaración de nulidad tiene efectos retroactivos que alcanzan a todo lo sucedido antes de la notificación del mismo pues la norma es clara al establecer que la retroactividad se considera "a la fecha del acto" y, por tanto, si el acto es declarado nulo y por ello, es expulsado del mundo jurídico, los efectos que produjo a raíz de su notificación también deben considerarse excluidos juntos con él (...)"

Que en tal sentido, el acto declarado nulo carece de eficacia, por lo que en el caso de autos y específicamente en relación con las citadas resoluciones de determinación y resolución de multa impugnadas, no existe acto cuyo contenido agravié al recurrente y respecto del cual pueda plantear argumentos de defensa, por lo que no existe controversia que sea susceptible de ser conocida por este Tribunal. Es preciso anotar que el mencionado criterio ha sido recogido en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 01038-1-2020, 11885-3-2019, 08987-9-2019, 02680-5-2019 y 06200-3-2018, entre otras, recaídas en casos similares al de autos.

Que de conformidad con el acápite 11 del Glosario de Fallos empleado por el Tribunal Fiscal, modificado por Acta de Reunión de Sala Plena N° 2019-13, cuando el Tribunal Fiscal considera que no existe controversia en el expediente corresponde confirmar la resolución apelada.

Que por lo tanto, al haberse declarado la nulidad de los mencionados valores, y siguiendo el criterio de la jurisprudencia antes citada, procede confirmar la resolución apelada en este extremo; y, en este orden de ideas, carece de objeto emitir pronunciamiento sobre los cuestionamientos alegados por el recurrente vinculados con los valores declarados nulos.

Que en cuanto a los argumentos vertidos por el recurrente a fin de cuestionar la nulidad declarada y que correspondía que los valores impugnados sean dejados sin efecto, cabe indicar que la declaración de nulidad de dichos valores implica que tales actos han desaparecido de la esfera jurídica de esta, de acuerdo con lo señalado en los considerandos precedentes, por lo que se ha producido la sustracción de la materia, no procediendo emitir pronunciamiento sobre el particular. En el mismo sentido, se ha pronunciado este Tribunal en diversas resoluciones, tales como las Resoluciones N°

, entre otras. En cuanto a la Resolución N° invocada por el recurrente, cabe señalar que no resulta aplicable al presente caso toda vez que versa sobre un supuesto distinto al acontecido en autos, pues está referida a un caso de nulidad de la resolución apelada¹⁰.

Resolución de Determinación N°

Que de la revisión del Anexo N° 1 a la citada resolución de determinación (folio 4671), se advierte que fue emitida por haberse determinado observaciones por los conceptos de gastos por los que no se acredita, entre otros, la fehaciencia y por cargos efectuados en las cuentas de ingresos no sustentados, por las sumas de S/ 2 491 430,00 y S/ 3 255 600,00, respectivamente, al calificar dichos supuestos como dividendos presuntos afectos a la Tasa Adicional 4,1% del Impuesto a la Renta de diciembre de 2013.

⁹ Se refiere a la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley N° 27444. Actualmente recogido en el artículo 12 de su Texto Único Ordenado aprobado por Decreto Supremo N° 004-2019-JUS.

¹⁰ Tal como se ha señalado en la Resolución N°



Tribunal Fiscal

N° 02574-3-2023

Que de acuerdo con lo dispuesto en el inciso g) del artículo 24-A del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF, modificado por Decreto Legislativo N° 970, para efecto del Impuesto se entiende por dividendos y cualquier otra forma de distribución de utilidades, entre otros, toda suma o entrega en especie que resulte renta gravable de la Tercera Categoría, en tanto signifique una disposición indirecta de dicha renta no susceptible de posterior control tributario, incluyendo las sumas cargadas a gastos e ingresos no declarados, agregando que la tasa a aplicarse sobre estas rentas se encuentra regulada en el artículo 55 de dicha ley.

Que el artículo 55 de la citada ley, modificado por Decreto Legislativo N° 979, según texto vigente para el caso de autos, establecía que el impuesto a cargo de los perceptores de renta de Tercera Categoría domiciliados en el país se determinaría aplicando la tasa del 30% sobre su renta neta, y que las personas jurídicas se encontraban sujetas a una tasa adicional del cuatro coma uno por ciento (4,1%) sobre las sumas a que se refería el inciso g) del artículo 24-A, la cual debía abonarse al fisco dentro del mes siguiente de efectuada la disposición indirecta de la renta, en los plazos previstos por el Código Tributario para las obligaciones de periodicidad mensual. En caso no sea posible determinar el momento en que se efectuó la disposición indirecta de renta, el impuesto deberá abonarse al fisco dentro del mes siguiente a la fecha en que se devengó el gasto. De no ser posible determinar la fecha del devengo del gasto, el impuesto se abonará en el mes de enero del ejercicio siguiente a aquél en el cual se efectuó la disposición indirecta de renta.

Que por su parte, el artículo 13-B del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 122-94-EF, modificado por el Decreto Supremo N° 086-2004-EF, establece que a efectos del inciso g) del artículo 24-A de la citada ley, constituyen gastos que significan "disposición indirecta de renta no susceptible de posterior control tributario" aquellos gastos susceptibles de haber beneficiado a los accionistas, participacionistas, titulares y en general a los socios o asociados de personas jurídicas a que se refiere el artículo 14 de la referida ley, entre otros, los gastos particulares ajenos al negocio, los gastos de cargo de los accionistas, participacionistas, titulares y en general socios o asociados que son asumidos por la persona jurídica.

Que según las Resoluciones N° _____, la tasa adicional de 4,1% se estableció para evitar que mediante gastos que no correspondía deducir, indirectamente se efectuara una distribución de utilidades a los accionistas, participacionistas, titulares y en general socios o asociados de las personas jurídicas, sin afectar dicha distribución con la retención de la Tasa de 4,1%, sumas que califican como disposición indirecta de renta, por lo que en doctrina se les denomina "dividendos presuntos".

Que en las Resoluciones N° _____, entre otras, se ha señalado que no todas las sumas o entregas que constituyan renta gravada de la tercera categoría para efecto del Impuesto a la Renta, deben ser consideradas para la aplicación de la Tasa Adicional de 4,1% pues solo es aplicable respecto de aquellos desembolsos que signifiquen una disposición indirecta de la renta no susceptible de posterior control tributario.

Que conforme se ha establecido en la Resolución N° _____ entre otras, los gastos no sustentados constituyen egresos que resultaron renta gravable de tercera categoría, siendo que cuando estos no son susceptibles de posterior control, es decir no es posible determinar su verdadero destino, deben ser considerados como dividendos.

Que asimismo, conforme a lo señalado por este Tribunal en diversa jurisprudencia, tales como las Resoluciones N° _____ y _____ se entiende que no todos los gastos reparables para efectos del Impuesto a la Renta deben ser cuantificados para aplicar la tasa del 4,1%, pues este solo es aplicable respecto de aquellos desembolsos cuyo destino no pueda ser acreditado fehacientemente, pues se entenderá que es una disposición indirecta de renta que no es susceptible de posterior control tributario, así por ejemplo no son considerados como disposición indirecta de renta, pese a no ser admitidos como deducibles en la determinación de la renta neta, los reparos como multas e intereses



Tribunal Fiscal

N° 02574-3-2023

moratorios, los honorarios de los directores no socios que exceden del 6% de la utilidad, provisiones no admitidas o que no cumplen los requisitos de la ley, entre otros, siempre que se pueda acreditar el destino de estos.

Que de acuerdo con lo expuesto, no todos los gastos reparables para efectos del Impuesto a la Renta deben ser cuantificados para aplicar Tasa Adicional del Impuesto a la Renta, pues la referida tasa solo es aplicable respecto de aquellos desembolsos cuyo destino no pueda ser acreditado fehacientemente, al considerarse que se trata de una disposición indirecta de renta que no es susceptible de posterior control tributario.

Que cabe resaltar que mediante Acuerdo de Sala Plena N° 2022-13 de 29 de diciembre de 2022, cuyo criterio ha sido recogido en la Resolución N° _____ publicada en el diario oficial "El Peruano" el 3 de febrero de 2023, que constituye jurisprudencia de observancia obligatoria, este Tribunal ha establecido que: ***"En conclusión, la presentación de una declaración jurada rectificatoria en la que se reconocen observaciones efectuadas por la Administración en el marco de una fiscalización, no impide la aplicación de la Tasa Adicional del Impuesto a la Renta, toda vez que tal declaración tributaria no desvirtúa que los referidos importes pudieran constituir disposición indirecta de renta no susceptible de posterior control tributario. En efecto, debe tenerse en cuenta que para la correcta aplicación de la Tasa Adicional del Impuesto a la Renta se debe evaluar –en cada caso en particular– si las observaciones reconocidas mediante declaración jurada rectificatoria, califican como disposición indirecta de renta no susceptible de posterior control tributario."***

Que en el presente caso los dividendos presuntos han sido determinados en diciembre de 2013, por observaciones a gastos por los que no se acredita, entre otros, la fehaciencia y por cargos efectuados a las cuentas de ingresos no sustentados, los cuales fueron adicionados por el recurrente en la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2013, a través de su declaración jurada rectificatoria de dicho ejercicio, presentada el 22 de octubre de 2019 mediante el Formulario PDT 684 N° (folios 3879/reverso a 3881), de lo cual ha dado cuenta la Administración en la apelada (folio 4934/reverso); en ese sentido, toda vez que conforme con la citada Resolución N° 00358-1-2023, la presentación de la referida declaración no impide la aplicación de la Tasa Adicional del Impuesto a la Renta, corresponde evaluar si las observaciones reconocidas mediante declaración jurada rectificatoria, califican como disposición indirecta de renta no susceptible de posterior control tributario.

• Gastos por los que no se acredita la fehaciencia

Que mediante el Punto 2 del Requerimiento N° _____ (folios 4230 y 4231), la Administración solicitó al recurrente que acredite fehacientemente los gastos detallados en el Anexo N° 2 adjunto al citado requerimiento (folio 4228), para lo cual debía presentar comprobantes de pago, contratos, asientos contables, medios de pagos, estados de cuenta bancarios, trabajos realizados, valorizaciones, informes, papeles de trabajo, proyectos, actas y demás documentación que considere pertinente presentar.

Que en el resultado del citado requerimiento (folios 4196 a 4201/reverso), la Administración dejó constancia del escrito¹¹ y documentación presentada por el recurrente e indicó que este no acreditó la fehaciencia de las operaciones registradas, entre otras, en las Cuentas 452301050001 - Publicidad/Propaganda, _____ - Publicidad/Imagen dólares y _____ Transporte Servicio de Aviones, detalladas en el Anexo N° 1 adjunto al citado requerimiento (folios 4278 a 4282), por los importes de S/ 104 732,00, S/ 196 836,00 y S/ 189 863,00.

Que a través del Requerimiento N° _____ (folio 4317), la Administración comunicó al recurrente que a través del Punto 2 del Anexo N° 1 del Resultado del Requerimiento N° _____ se observó diversas operaciones al no haberse acreditado su fehaciencia, en consecuencia no son susceptibles de posterior control tributario debiéndose aplicar en dicho caso la Tasa Adicional del 4,1% de acuerdo con lo dispuesto en el inciso g) del artículo 24-A y artículo 55 de la Ley del Impuesto a la Renta; por lo que le

¹¹ Folios 4212 y 4213, en el que deja constancia de la presentación de documentación.



Tribunal Fiscal

N° 02574-3-2023

solicitó que presente un escrito en el que exponga sus descargos y la documentación que sustente las observaciones.

Que en respuesta al citado requerimiento, presentado el 7 de agosto de 2019 (folios 4297 a 4300) el recurrente informó a la Administración que procedería con la regularización correspondiente, dentro de la que se encuentra las operaciones materia de observación.

Que en el resultado del aludido requerimiento (folios 4283 a 4287), la Administración indicó que no se acreditó la fehaciencia de las operaciones observadas por el mes de diciembre de 2013, por el importe total de S/ 491 430,00, pues si bien presentó el comprobante de pago, asientos contables y notas de abono por el pago de las facturas, ello no resultaba suficiente para sustentar su fehaciencia, por ello consideró que resultaba aplicable el inciso g) del artículo 24 y artículo 55 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que del Anexo N° 2 adjunto al citado resultado (folios 4192/reverso y 4194) se aprecia que la Administración detalló que las operaciones materia de observación corresponden a los Documentos N° [redacted] y por los cuales el recurrente presentó las Facturas N° 001- [redacted] emitidas por las empresas Circus Comunicación Integrada S.A.C. y Aéreo Transporte S.A., que originaron provisiones por los importes de S/ 104 732,00, S/ 189 862,71 y S/ 196 836,00, por los conceptos de "Exceso de Inversión BCP 2013" y "Servicio de transporte de pasajeros a prestarse durante el mes de Nov. Según contrato", así como los asientos contables por el registro contable de la provisión y las notas de abono por la cancelación de dichos comprobantes de pago.

Que a través del Requerimiento N° [redacted] y su Anexo N° 1 adjunto al citado requerimiento (folios 4600 a 4602), emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario, la Administración comunicó al recurrente la observación formulada para efectos de que presente sus respectivos descargos.

Que en respuesta al citado requerimiento, el recurrente presentó un escrito el 22 de octubre de 2019 (folio 4504), en el que manifiesta que procederá a efectuar la regularización respectiva en la declaración jurada anual que será presentada oportunamente.

Que en el resultado, del citado requerimiento (folio 4548) la Administración da cuenta que el recurrente presentó la declaración jurada rectificatoria anual del Impuesto a la Renta el 22 de octubre de 2019 mediante el Formulario PDT 684 N° [redacted] por la observación realizada al no contar con el sustento documentario que permita acreditar la fehaciencia de los gastos, por lo que consideró que al no sustentarse ser susceptible de posterior control tributario constituye una disposición indirecta de renta de terceros.

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

Que en las Resoluciones N° [redacted] y [redacted] este Tribunal ha señalado que para determinar la fehaciencia de las operaciones realizadas por los deudores tributarios es necesario que en principio se acredite la realidad de las transacciones realizadas directamente con sus proveedores, las que pueden sustentarse, entre otros, con la documentación que demuestre haber recibido los bienes, tratándose de operaciones de compra de bienes o, en su caso, con indicios razonables de la efectiva prestación de los servicios que señalan haber recibido. Asimismo, de acuerdo con el criterio establecido por este Tribunal en las Resoluciones N° [redacted] entre otras, a fin de sustentar la deducción del costo o gasto en forma fehaciente y razonable, no es suficiente acreditar que se cuenta con los comprobantes de pago que respalden las operaciones ni con su registro contable, sino que fundamentalmente es necesario acreditar que dichos comprobantes corresponden a operaciones reales o existentes, es decir, que se produjeron en la realidad.



Tribunal Fiscal

N° 02574-3-2023

Que al respecto, este Tribunal en las Resoluciones N° _____ ha señalado que las operaciones no fehacientes o no reales, acreditadas por la Administración, constituyen disposición indirecta de renta de tercera categoría no susceptible de posterior control tributario.

Que en la Resolución N° _____ este Tribunal ha señalado que el reparo por operaciones no fehacientes efectuado con arreglo a ley implica egresos no susceptibles de posterior control, y, por lo tanto, al no ser posible determinar su verdadero destino, constituyen una disposición indirecta de renta de tercera categoría no susceptible de posterior control tributario, por lo que la aplicación de la Tasa Adicional del 4,1% sobre tal reparo se encuentra arreglada a ley.

Que para sustentar los gastos materia de observación se advierte que el recurrente presentó copia de las Facturas N° _____, emitidas por las empresas _____ y _____, por los conceptos de "Exceso de Inversión BCP 2013" y "Servicio de transporte aéreo de pasajeros durante el mes de noviembre de 2013", respectivamente, así como los asientos contables por la provisión del gasto materia de observación y las notas de abono por la cancelación de los aludidos comprobantes de pago (folios 3439 a 3445), sin embargo, dicha documentación no resulta para acreditar el origen y naturaleza de la operación, lo cual ha sido verificado por la Administración y aceptado por el recurrente al presentar la declaración jurada rectificatoria del Impuesto a la Renta del ejercicio 2013 el 22 de octubre de 2019 (folios 3879 a 3881).

Que por lo tanto, teniendo en cuenta que la adición efectuada por el recurrente, considerada por la Administración como disposición indirecta de renta no susceptible de posterior control tributario en el período de diciembre de 2013 por S/ 491 430,00, referida a la observación que fue aceptada por el recurrente mediante la presentación de declaración jurada rectificatoria corresponde a gastos no fehacientes, cabe indicar que, al no haber acreditado el recurrente la fehaciencia de los gastos registrados, no se tiene certeza de su destino, constituyéndose en una disposición indirecta de renta no susceptible de posterior control tributario. En consecuencia, en virtud de las normas legales y criterios jurisprudenciales glosados, resultaba procedente que la Administración aplicara la referida Tasa Adicional de 4,1% sobre el importe de la mencionada observación reconocida por el recurrente, por lo que corresponde confirmar la apelada en este extremo.

Que respecto de lo referido por el recurrente en el sentido de que la Administración en los Resultados de los Requerimientos N° _____ omitió efectuar un razonamiento lógico jurídico de las operaciones por concepto de gastos por los que no se acredita su fehaciencia, impidiendo determinar de esa manera su causalidad y el devengo por el importe de S/ 2 679 220,00, dentro del cual se encuentra el importe observado de S/ 491 430,00, que le permita concluir que dichos conceptos no son susceptibles de posterior control tributario, debe precisarse que, contrariamente a lo afirmado por el recurrente, en el Anexo N° 1 del Resultado del Requerimiento N° _____ (folios 4278 y 4281) se detallaron las operaciones respecto de las cuales el recurrente no acreditó, entre otros, su fehaciencia, precisando que por los importes de S/ 104 732,00, S/ 189 863,00 y S/ 196 836,00 si bien presentó comprobantes de pago, asiento contable, contrato y notas de abono por el pago de dichos comprobantes, estos documentos por sí solos no acreditan la fehaciencia de las operaciones cargadas a resultados, no siendo en consecuencia, susceptibles de posterior control tributario, conforme con el análisis allí efectuado, así como en el Resultado del Requerimiento N° _____, por lo que no resulta atendible su argumento.

• Cargos efectuados a las cuentas de ingresos no sustentados

Que mediante el Punto 1 del Requerimiento N° _____ (folio 4231), la Administración comunicó al recurrente que de la evaluación del rubro de ingresos detectó cargos contabilizados, entre otros, en las Cuentas _____ - Ing. por Serv. Div. - CONSYST Diferimiento NIIF y _____ - Ing. por Recuperación de Cartera Castigada - Capital, detallados en el Anexo N° 1 adjunto al citado requerimiento (folios 4229 y 4229/reverso), por lo que le solicitó presentar las hojas de trabajo en las que se aprecie el cálculo de los montos deducidos, así como la documentación respectiva que sustente dichos papeles de trabajo. También solicitó los contratos por los servicios prestados a los clientes, descargo por parte de los



Tribunal Fiscal

N° 02574-3-2023

clientes, reclasificaciones, entre otros documentos, así como un escrito en el que se explique la naturaleza de la operación y la base legal respectiva.

Que precisó que, si los cargos correspondían a varios documentos, debía discriminar el total para visualizar lo solicitado; o si este estuviera provisionado, extornado y reclasificado, debía determinar cómo se llegaba al monto cargado a ingresos.

Que en respuesta al citado requerimiento, el recurrente presentó el escrito de 8 de abril de 2019 (folios 4215 a 4220), en el que manifestó, con relación a los importes registrados en la Cuenta 511704120023 - Ing. por Serv. Div. - CONSYST Diferimiento NIIF, que estos corresponden a comisiones de estructuración de las operaciones de crédito no devengadas en cada mes del ejercicio 2013 y a una estimación contable de los ingresos por comisiones no devengados. En cuanto a los cargos contabilizados en la Cuenta - Ing. por Recuperación de Cartera Castigada - Capital, señala que estos corresponden a extornos por contabilización de provisiones registradas en exceso.

Que en el resultado del citado requerimiento (folios 4201/reverso a 4204) la Administración dejó constancia del escrito y documentación presentada por el recurrente e indicó, respecto de la Cuenta - Ing. por Serv. Div. - CONSYST Diferimiento NIIF, que los importes materia de observación, entre otros, por los importes de S/ 2 807 601,00 y S/ 2 500 000,00 proceden de los Documentos N° / respectivamente; y por la Cuenta Ing. por Recuperación de Cartera Castigada - Capital, entre otros, por los importes de S/ 216 640,00 y S/ 163 386,00 de los Documentos N° y 1103449323, respectivamente.

Que con relación al Documento N° la Administración señaló que, si bien el recurrente presentó asiento contable y una lista de préstamos, estos no resultan suficientes, pues no proporcionó contrato, adenda y cronograma de pago para efectos de sustentar el cargo, por lo que consideró que no se sustentó documentariamente qué comisiones de reestructuración no se devengaron en el ejercicio 2013.

Que respecto del Documento N° menciona que el recurrente solo presentó el asiento contable donde se evidencia el registro contable del cargo en cuenta, lo que considera no suficiente para acreditar la naturaleza de la operación.

Que sobre el Documento N° precisa que si bien el recurrente afirma que el 10 de setiembre de 2013 generó un cobro por recuperación de S/ 8 733,00 correspondiente a diversos créditos personales que por error se contabilizó en la Cuenta de recupero (cuenta regulatoria) o (Cuenta SAP) el importe de S/ 225 373,00, generándose un exceso de S/ 216 640,00 en la contabilización, por lo cual presenta el asiento contable por el cargo en la cuenta de ingresos por S/ 216 640,00, ello no resulta suficiente para sustentar que efectivamente se produjo un error, pues no se presentó la documentación que acredite el aludido cobro ni documentación alguna que sustente que existió un error o el origen de este, por lo que considera que no se acreditó documentariamente al cargo en la cuenta de ingresos.

Que en cuanto al Documento N° manifiesta que se presenta la misma figura del Documento N° pues si bien el recurrente afirma que realizó un cobro de S/ 176 899,00 y que por error se contabilizó la suma de S/ 340 285,00, generándose un exceso en la contabilización de S/ 163 386,00, el asiento contable del cargo en la cuenta de ingresos no resulta suficiente para sustentar la disminución de ingresos y que este se debió a un error.

Que finalmente indica que al no sustentar el recurrente los cargos en la cuenta de ingresos y no ser estos susceptibles de posterior control tributario corresponde aplicar el inciso g) del artículo 24-A de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que a través del Punto 1 del Requerimiento N° (folios 4318 a 4321), la Administración comunicó al recurrente las observaciones formuladas en el Resultado del respecto a los



Tribunal Fiscal

N° 02574-3-2023

Documentos N° , para efectos de que presente un escrito con los descargos y documentación que considere necesaria para efectos de sustentar las observaciones.

Que en respuesta al mencionado requerimiento, mediante escrito de 9 de agosto de 2019 (folios 4300 a 4311), el recurrente refirió, respecto de los primeros cargos efectuados, que las comisiones observadas se cobran principalmente para la formalización del crédito, siendo estas, parte integrante del interés efectivo del crédito, conforme lo dispuesto en la NIC 18 y el Informe de SUNAT N° 030-2017, por lo que considera que se devengan en la misma oportunidad del interés, es decir, durante la vida del crédito. Preciso que en noviembre de 2013 se cargó en la Cuenta - Ing. Por Serv. Div – CONSYST Diferimiento NIIF, las comisiones de estructuración no devengadas, así, en diciembre de 2013 se extornó el cargo de noviembre de 2013, habiéndose contabilizado las comisiones no devengadas a diciembre de 2013 por el importe de S/ 2 807 600,80 con el Documento N° 1103494746, resultando un efecto neto en diciembre de 2013 de S/ 375 537,00, siendo el efecto final del ingreso no devengado en el ejercicio 2013 únicamente el cargo en el ingreso en diciembre por S/ 2 807 600,80.

Que añadió que el Documento N° corresponde a una estimación contable de los ingresos por comisiones no devengados por el importe de S/ 2 500 000,00 que no se adicionó en la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2013; y que dicho ingreso se extornó en el ejercicio 2014. Precisa que dicho extorno no constituye renta gravada para la determinación del Impuesto a la Renta, por lo que refiere que correspondía deducirlo para efectos de la determinación del citado tributo en el mismo ejercicio.

Que acerca de los Documentos N° reitera que el 10 de setiembre y el 27 de diciembre de 2013 se generaron cobros por recuperación de cartera castigada de S/ 8 733,00 y S/ 176 899,00, respectivamente, correspondientes a diversos créditos personales, sin embargo, se contabilizó erróneamente en la Cuenta de recupero - Ing. por Recuperación de Cartera Castigada - Capital los importes de S/ 225 373,00 y S/ 340 285,00, en cada caso, por lo que se realizaron extornos de S/ 216 640,00 y S/ 163 386,00 por los importes contabilizados en exceso.

Que en el Punto 1 del Resultado del Requerimiento N° (folios 4287 a 4294), la Administración señaló que respecto del Documento N° 1103494746, por el importe de S/ 2 807 600,80, el recurrente sustentó parcialmente lo solicitado (S/ 913 849,15), y por la diferencia de S/ 1 893 751,65, no acreditó la naturaleza de la operación, no habiendo sustentado documentariamente qué comisiones de estructuración no se devengaron al 31 de diciembre de 2013, según cronograma, u otros documentos sustentatorios; que en cuanto al Documento N° 1103494753 indicó que el monto de S/ 2 500 000,00 es una estimación contable, de acuerdo con lo señalado por el recurrente, sin sustento documentario ni legal, por lo que no se acreditó la naturaleza de la operación; y acerca de los Documentos N° y 1103449323 que el recurrente no presentó el cobro del crédito castigado u otros documentos que acrediten que existió el error ni el origen del mismo, por lo que no acreditó documentariamente el cargo del ingreso. Preciso, en todos los casos que la documentación presentada no resultaba suficiente para acreditar la disminución de ingresos, en consecuencia, la Administración reparó los cargos efectuados a las cuentas de ingresos.

Que agregó que los cargos a la cuenta de ingresos no sustentados no son susceptibles de posterior control tributario, por lo que correspondía aplicar el inciso g) del artículo 24-A de la Ley del Impuesto a la Renta, es decir, considerando la Tasa Adicional del 4,1% de acuerdo con el artículo 55 de dicha ley.

Que mediante el ítem 11 del Anexo N° 1 al Requerimiento N° (folio 4601/reverso), emitido en virtud del artículo 75 del Código Tributario, la Administración comunicó al recurrente los reparos efectuados a efectos de que presente sus descargos.

Que en respuesta al citado requerimiento, el recurrente presentó un escrito el 22 de octubre de 2019 (folios 4498 a 4504), en el que reitera sus argumentos expuestos por el Documento N° y precisa que a efectos de otorgar mayor sustento presenta la documentación de 19 préstamos, por lo que considera que no correspondía que repare la suma de S/ 932 532,29.



Tribunal Fiscal

N° 02574-3-2023

Que en cuanto al Documento N° _____ refiere que corresponde a una estimación contable de los ingresos por comisiones no devengados que no se adicionó en la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2013, por lo que señala que acepta la observación.

Que por los Documentos N° _____ / _____ manifiesta que acepta el reparo.

Que en los Puntos 11 y 15 del Resultado del Requerimiento N° _____ (folios 4547 a 4553/reverso y 4565 a 4570/reverso), la Administración dio cuenta de que el recurrente proporcionó documentos adicionales, así como el escrito presentado el 29 de octubre de 2019, en el que se señaló que aceptaba el reparo efectuado y procedería a hacer la regularización correspondiente vía declaración jurada rectificatoria, por los importes de S/ 2 500 000,00, S/ 216 640,00 y S/ 163 386,00, siendo que por el extomo S/ 2 807 601,00 la Administración indicó que de la evaluación de la documentación presentada por el recurrente se determinó que este sustentó parcialmente la observación, no habiendo sustentado el importe de S/ 592 213,96.

Que asimismo, precisó que este concepto fue incluido en la declaración jurada rectificatoria presentada el 22 de octubre de 2019 mediante el Formulario PDT 684 N° _____, por el importe de S/ 3 472 240,00¹², y añadió que, al no estar sustentados los cargos en la cuenta de ingresos, no son susceptibles de posterior control tributario y al no sustentar el destino constituyen una disposición indirecta de renta de tercera categoría.

Que de la verificación de los actuados se tiene que, respecto del cargo en la cuenta de ingresos - Ing. Por Serv. Div. - CONSYST Diferimiento NIIF por el Documento N° _____, la Administración mantuvo la observación por la suma de S/ 592 213,96, al determinar que el recurrente si bien presentó el asiento contable que contiene el cargo en la cuenta de ingresos, así como el detalle de 51 préstamos con diferentes cuentas regulatorias, por el importe antes citado, no se presentó documentación que acredite efectivamente que se trata de comisiones de estructuración de las operaciones de crédito, no devengadas en el mes de diciembre de 2013.

Que cabe indicar que obra en el expediente el referido asiento contable y un cuadro (folios 3562 a 3564), en el que se detalla, entre otros, el nombre del cliente, el número de operación, producto, vencimiento de la operación, números de meses importes por devengado y diferimiento, siendo que el asiento por el cargo en la cuenta de ingresos corresponde al total diferido (S/ 2 807 600,80).

Que de lo expuesto, se tiene que, si bien el recurrente presentó la citada documentación para efectos de sustentar que se trataba de comisiones de estructuración de las operaciones de crédito no devengadas al mes de diciembre, esta no resulta suficiente para acreditar su afirmación, pues la documentación que proporcionó acreditó parcialmente el cargo en la cuenta de ingresos por la suma S/ 2 215 386,84; en consecuencia, al no haber sustentado la naturaleza de la operación ni el destino de los importes adicionados en su declaración jurada rectificatoria del Impuesto a la Renta, por el importe de S/ 592 213,96, a pesar de haber sido requerida para tal efecto, mediante los Requerimientos N° _____ y _____ folios 4318 a 4321, 4601/reverso y 4602), constituye una disposición indirecta de renta no susceptible de posterior control tributario, y en tal sentido, le resultaba aplicable la Tasa Adicional del 4,1%, correspondiendo confirmar la apelada en este extremo.

Que en cuanto al cargo en la Cuenta de ingresos - Ing. Por Serv. Div. - CONSYST Diferimiento NIIF por el Documento N° 1103494753, se advierte que el recurrente solo presentó el asiento contable en el que se muestra el registro de un cargo en la cuenta de ingresos por la suma de S/ 2 500 000,00 (folio 3561); y si bien el recurrente afirmó que dicho cargo correspondía a una estimación contable de los ingresos por comisiones no devengadas no se aprecia que haya presentado documentación que acreditara su afirmación, por lo que al no haber sustentado la naturaleza de la operación ni el destino del importe adicionado en su declaración jurada rectificatoria del Impuesto a la Renta, este constituye una

¹² El cual contiene el monto de S/ 3 255 600,00 correspondiente a diciembre de 2013.



Tribunal Fiscal

N° 02574-3-2023

disposición indirecta de renta no susceptible de posterior control tributario, resultándole aplicable la Tasa Adicional del 4,1% y, en consecuencia, corresponde confirmar la apelada en este extremo.

Que con relación a los cargos en la Cuenta de ingresos - Ing. Por Recuperación de Cartera Castigada - Capital por los Documentos N° y 3, se tiene que la Administración en los Resultados de los Requerimientos N° y (folios 4568/reverso) dejó constancia que el recurrente presentó hojas denominadas Pto. 8.3 y Pto. 8.5, las que contienen los asientos contables que reflejan el cargo en las cuentas de ingresos por los importes de S/ 216 640,00 y S/ 163 386,00, respectivamente.

Que si bien el recurrente manifestó que dichos cargos obedecen a la regularización de un error al contabilizar en exceso los ingresos por el cobro de la recuperación de una cartera castigada por diversos créditos personales de sus clientes, no se advierte que haya presentado documentación que sustente tal afirmación, es decir, que los cargos en la Cuenta - Ing. Por Recuperación de Cartera Castigada - Capital, corresponden a la regularización de un error en el registro contable, pues los asientos contables solo evidencian el registro una operación.

Que en tal sentido, al no haber el recurrente presentado documentación que sustente los cargos en la cuenta de ingresos ni el destino de los importes adicionados en su declaración jurada anual rectificatoria, a pesar de haber sido requerida para tal efecto, estos constituyen una disposición indirecta de renta no susceptible de posterior control tributario, por lo que le resultaba aplicable la Tasa Adicional del 4,1%, correspondiendo confirmar la apelada en este extremo.

Que respecto del argumento del recurrente referido a que no cabe presumir que constituye una disposición indirecta de renta todo gasto cuya deducción para efectos fiscales no sea aceptada para la determinación de la renta neta, siendo que la configuración del dividendo presunto se sustenta únicamente en el hecho que cierto ingreso o erogación pueda beneficiar directa o indirectamente a los socios, accionistas o participacionistas, sin que se haya pagado el Impuesto a la Renta sobre los dividendos al no haberse efectuado la distribución legal de utilidades, por lo que para gravar un desembolso con la Tasa Adicional del 4,1%, deberá evaluarse si aquellos se beneficiaron y, además, que sobre los mismos no exista la posibilidad de ejercer control tributario, cabe indicar que toda vez que el recurrente no presentó documentación sustentatoria de los importes adicionados en su declaración jurada por los cargos efectuados en sus cuentas de ingresos, ni acreditó su destino, estos constituyen una disposición indirecta de renta no susceptible de posterior control tributario, resultándole aplicable la mencionada tasa.

Que en cuanto a lo indicado por el recurrente en el sentido que, respecto de los ingresos no devengados al cierre de cada mes, las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 9586-9-2012 y 08823-10-2014 han concluido, de acuerdo con la Ley del Impuesto a la Renta y su reglamento, que cuando se trata de ajustes en el reconocimiento del ingreso para efectos tributarios (devengo) no existe disposición indirecta e inclusive en este caso no ha habido desembolsos o entregas de dinero, por lo que no existe la posibilidad de presumir un dividendo, debe señalarse que el recurrente no presentó documentación que acreditara su afirmación referida a que se trataba de ingresos no devengados, no habiendo sustentado así, la naturaleza de la operación ni el destino de los importes adicionados en su declaración jurada, por lo que se considera que existe una disposición indirecta de renta no susceptible de posterior control tributario.

Que acerca de lo alegado por el recurrente respecto a que la estimación contable de los ingresos por comisiones no devengadas no es un gasto deducible para la determinación del Impuesto a la Renta y, además, no ha generado desembolso por constituir solo una estimación contable, siendo que en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 11924-2-2008 y 14620-10-2012 se ha señalado que las provisiones que no son admitidas como gasto tributariamente no dan lugar en forma automática a la aplicación de la tasa del 4,1%, y en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 08823-10-2014 se ha establecido como criterio que la no inclusión de ingresos en la declaración jurada, anotados en los registros contables de la empresa, no califican como conceptos no susceptibles de control tributario, si ello fue reconocido mediante declaración jurada rectificatoria, cabe precisar que del mismo modo que en el caso anterior el recurrente no acreditó con



Tribunal Fiscal

N° 02574-3-2023

documentación suficiente que se estaba ante una estimación contable, por lo que tampoco acreditó la naturaleza de la operación ni el destino de los importes adicionados en su declaración jurada, debiéndose añadir que conforme con la citada Resolución N° que constituye precedente de observancia obligatoria, la presentación de la declaración rectificatoria no impide la aplicación de la Tasa Adicional del 4,1% del Impuesto a la Renta.

Que sobre lo manifestado por el recurrente con relación a que la Administración ha reconocido en la apelada que la Cuenta - Ing. Por Ser. Div. – CONSYST Diferimiento NIIF se trata de un estimado registrado en su contabilidad, por lo que al no haberse generado desembolsos no se aplica la tasa del 4,1%, conforme con las Resolución del Tribunal Fiscal N° 9586-9-2012 y 07508-3-2020, cabe precisar que de la revisión de la resolución apelada no se advierte que se haya reconocido aquello, siendo que si bien en el Resultado del Requerimiento N° (folio 4288) la Administración indicó que el importe de S/ 2 500 000,00 era una estimación contable, lo hizo en función de lo afirmado por el propio recurrente, habiendo señalado al respecto que esta no acreditó la naturaleza de la operación. Asimismo, contrariamente a lo sostenido por el recurrente, este no cumplió con presentar documentación que acreditara la naturaleza ni el destino de los mencionados cargos, tal como se ha indicado precedentemente.

Que en cuanto a la devolución del pago indebido, solicitada por el recurrente, corresponde dar trámite de solicitud no contenciosa de devolución a este extremo de la apelación, de acuerdo con lo previsto por el artículo 223 del Texto Único Ordenado de la Ley N° 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General, aprobado mediante Decreto Supremo N° 004-2019-JUS, debiendo la Administración proceder conforme con lo dispuesto por el artículo 162 del Código Tributario, o de encontrarse en trámite dicho procedimiento, los actuados le sean anexados.

Que el informe oral solicitado se llevó a cabo con la participación de los representantes de ambas partes, conforme se aprecia de la Constancia del Informe Oral N° (folio 5012).

Con los vocales Guarníz Cabell, Toledo Sagástegui y Huerta Llanos, e interviniendo como ponente la vocal Toledo Sagástegui.

RESUELVE:

1. **REVOCAR** la Resolución de Intendencia N° de 24 de noviembre de 2020, en el extremo de la prescripción de la acción de la Administración para determinar la Tasa Adicional del 4,1% del Impuesto a la Renta por disposición indirecta de renta de enero a junio y agosto a noviembre de 2013, **DEJAR SIN EFECTO** las Resoluciones de Determinación N° a y **CONFIRMARLA** en lo demás que contiene, en el extremo impugnado.
2. **DAR TRÁMITE** de solicitud de devolución al extremo de la apelación en que el recurrente formula dicha pretensión, a fin que la Administración proceda conforme lo expuesto en la presente resolución.

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

GUARNÍZ CABELL
VOCAL PRESIDENTE

TOLEDO SAGÁSTEGUI
VOCAL

HUERTA LLANOS
VOCAL

Regalado Castillo
Secretario Relator (e)
TS/RC/LG/ra

NOTA: Documento firmado digitalmente