



Ministerio de  
Economía  
y Finanzas

Firmado Digitalmente por  
GONZALEZ PONCE Manuel  
Enrique FAU 20131370645  
soft  
Fecha: 28/05/2021  
14:47:02 COT  
Motivo: En señal de  
conformidad



# Tribunal Fiscal

N° 04514-4-2021

**EXPEDIENTE N°** : 762-2021  
**INTERESADO** :  
**ASUNTO** : Impuesto a la Renta  
**PROCEDENCIA** : Lima  
**FECHA** : Lima, 25 de mayo de 2021

**VISTA** la apelación interpuesta por \_\_\_\_\_ con RUC N° \_\_\_\_\_  
contra la Resolución de Intendencia N° \_\_\_\_\_ de 14 de octubre de 2020, emitida  
por la Intendencia de Principales Contribuyentes Nacionales de la Superintendencia Nacional de Aduanas  
y de Administración Tributaria - SUNAT, que declaró infundada la reclamación formulada contra la  
Resolución de Determinación N° \_\_\_\_\_ girada por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2016.

## CONSIDERANDO:

Que la recurrente sostiene que de conformidad con lo dispuesto en el inciso l) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, los desembolsos que el empleador se ve obligado a realizar en atención a las normas laborales y con motivo del cese de sus trabajadores bajo cualquiera de las modalidades previstas, constituyen gasto deducible, toda vez que la legislación laboral contempla un mecanismo de protección para el trabajador que tiene naturaleza resarcitoria.

Que menciona que los despidos realizados en el año 2016, corresponden a personal del área de ventas, efectuados debido a la reorganización del área comercial, en base a diversas proyecciones que arrojaron que la continuidad del personal despedido implicaría la obtención de cifras negativas al final del ejercicio, es decir, que los despidos fueron realizados con la finalidad de mantener la fuente productora. Cita las Resoluciones N° 02371-3-2017 y 06742-3-2019.

Que en cuanto al reparo vinculado con gastos por concepto de provisiones de cobranza dudosa, por el importe de S/ 253 140,76, refiere que no concuerda con la Administración en la desestimación de los documentos que proporcionó durante el procedimiento de fiscalización, que acreditan que se trata de una deuda vencida y con riesgo de incobrabilidad, lo cual se verifica del registro del 30 de diciembre de 2011, en su Libro Diario, del cual se advierte que contabilizó 3 letras de cambio, producto del canje de facturas comerciales por el importe USD 218 790.63, que fueron emitidas a su cliente \_\_\_\_\_, habiendo sido girada cada letra por el importe de USD 72 930,21 o su equivalente a S/ 253 140.76, encontrándose al cierre del ejercicio debidamente protestadas, no obstante el auditor le solicitó únicamente el sustento de una de ellas.

Que respecto del importe de S/ 4 898 797, 04, señaló que presentó una declaración rectificatoria del Impuesto a la Renta del ejercicio 2016 el 22 de marzo de 2018, con la finalidad de incorporar la provisión de cobranza dudosa de dicho ejercicio, y si bien inicialmente no se encontraba registrada en el Libro de Inventarios y Balances, el 3 y 20 de junio de 2019, respectivamente, modificó el referido libro así como el Libro Diario, no afectando el reconocimiento de la deducción del gasto en el ejercicio 2016, el que la referida modificación se realizara en el ejercicio 2019, por cuanto la regularización de requisitos formales, no puede determinar la oportunidad en la que procede la deducción; precisando que si la provisión estuviera discriminada en el Libro de Inventarios y Balances, y dicho libro se hubiera legalizado tardíamente en el ejercicio 2019, inclusive durante la fiscalización, no cabría interpretar que la deducción del gasto por este concepto tuviera que ser admitida en el referido ejercicio 2019, en que se produjo la regularización del requisito formal. Agrega que el Tribunal Fiscal ha recogido el criterio en virtud del cual aun cuando la provisión de cobranza dudosa no figure discriminada en el Libro de Inventarios y Balances, dicho requisito se entiende cumplido con su detalle en el Libro Diario legalizado. Cita las Resoluciones N° 6682-5-2009, 1448-3-2010 y 10970-2-2012.



Ministerio de  
Economía  
y Finanzas

Firmado Digitalmente por  
FLORES TALAVERA Ada  
Maria Tarcila FAU  
20131370645 soft  
Fecha: 28/05/2021 11:33:37  
COT  
Motivo: Soy el autor del  
documento



Ministerio de  
Economía  
y Finanzas

Firmado Digitalmente por  
IZAGUIRRE LLAMPASI  
Rossana FAU 20131370645  
soft  
Fecha: 28/05/2021 11:31:58  
COT  
Motivo: Soy el autor del  
documento



Ministerio de  
Economía  
y Finanzas

Firmado Digitalmente por  
SANCHEZ GOMEZ Silvana  
Ofelia FAU 20131370645  
soft  
Fecha: 28/05/2021  
12:21:02 COT  
Motivo: Soy el autor del  
documento



# Tribunal Fiscal

N° 04514-4-2021

Que refiere que es relevante considerar que el legislador al no haber especificado que dicha provisión se realice exclusivamente en el ejercicio de la verificación, adopta un criterio similar al regulado en los párrafos 42 y 43 de la NIC 8, que establece que la entidad corregirá los errores materiales de períodos anteriores de forma retroactiva; y que el error correspondiente a un período anterior se corregirá mediante la reexpresión retroactiva.

Que añade que cumplió con presentar cargos de ingreso de los expedientes judiciales por demandas interpuestas por obligación de dar sumas de dinero, sustentadas en pagarés y letras de cambio por el importe de S/ 366 479,52, documentación que no ha sido tomada en cuenta por el auditor, de ahí que la Administración no cuestionara la documentación sino el hecho que inicialmente al cierre del ejercicio no se hubiese discriminado las deudas de cobranza dudosa en el Libro de Inventarios y Balances, situación que posteriormente fue corregida cuando sus auditores financieros externos determinaron que dichas deudas calificaban como de cobranza dudosa, debido a que tenían una antigüedad mayor a 12 meses, en algunos casos las facturas comerciales fueron canjeadas por letras de cambio debidamente protestadas a su vencimiento, sin haberse acreditado su pago, y respecto de otras deudas se iniciaron las acciones judiciales para su cobro.

Que mediante escrito de alegatos, de fojas 3130 a 3140, la recurrente reiteró los argumentos expuestos en su recurso de apelación, y agregó respecto del reparo por provisión de cobranza dudosa que en efecto, al finalizar el ejercicio 2016, no calificó ni consignó el importe en controversia como provisión de cobranza dudosa, habiéndolo realizado con posterioridad, con la presentación de la declaración rectificatoria del Impuesto a la Renta del ejercicio 2016, realizada en el año 2018 y en el año 2019 efectuando la corrección de sus libros electrónicos; no obstante, señala, las deudas que conforman la provisión tienen el carácter de incobrable lo que se encuentra acreditado con la diversa documentación como letras de cambio giradas y no canceladas, notas de débito emitidas a partir de los protestos realizados presentados en el curso del procedimiento de fiscalización; siendo que muchas de ellas se encuentran en el fuero judicial en procesos de dar suma de dinero.

Que refiere que en el supuesto que este Tribunal considere que el referido gasto por provisión de cobranza dudosa no resulte deducible en el ejercicio 2016, se pronuncie respecto del ejercicio en el cual correspondería deducir dicho gasto, esto es, si aquel puede deducirse en el ejercicio en el cual el importe de la provisión fue incorporado y se realizó la corrección contable.

Que menciona que al haber presentado documentación que acredita la incobrabilidad de las deudas en un 80%, no corresponde se le desconozca el importe total de la provisión, sino merituar la documentación aun cuando fue presentada extemporáneamente al no existir tributo omitido en controversia, sino la disminución de la pérdida tributaria, más si se considera que los plazos que le otorgó al Administración para presentar la documentación fueron cortos, en comparación con el elevado volumen de operaciones cuyo sustento le solicitó.

Que por su parte, la Administración señaló que como consecuencia del procedimiento de fiscalización efectuado a la recurrente efectuó reparos a la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2016, por gasto de indemnización que no cumple con el principio de causalidad, gastos no sustentados, gastos por provisiones de cobranza dudosa respecto de los cuáles no es posible identificar las cuentas a las que corresponden además de no sustentar su documento fuente, y provisión de cobranza dudosa en la que no se cumplió con verificar al cierre del ejercicio 2016, su carácter de incobrable, no se registró en el Libro de Inventario y Balances, ni se sustentó documentariamente la provisión.

Que en el caso de autos, la Administración inició un procedimiento de fiscalización parcial mediante Carta N° \_\_\_\_\_ y Requerimiento N° \_\_\_\_\_ notificados el 25 de marzo de 2019<sup>1</sup>,

<sup>1</sup> Dichos documentos fueron depositados el 22 de marzo de 2019 mediante el Sistema Electrónico - Notificaciones SOL, de fojas 2299 y 2565, conforme con el inciso b) del artículo 104 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, modificado por el Decreto Legislativo N° 1263, que estipula que tratándose del correo electrónico u otro medio electrónico aprobado por la SUNAT u otras Administraciones Tributarias o el Tribunal Fiscal que permita la transmisión o puesta a disposición de un mensaje de datos o documento, la notificación se considerará



# Tribunal Fiscal

N° 04514-4-2021

de fojas 2300 y vuelta, y 2566, por Impuesto a la Renta de los períodos de enero a diciembre de 2016, como resultado del cual efectuó reparos a la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio por 2016, por gastos de indemnización que no cumple con el principio de causalidad, gastos no sustentados, gastos por provisiones de cobranza dudosa respecto de los cuáles no es posible identificar las cuentas a las que corresponden además de no sustentar su documento fuente, y provisión de cobranza dudosa en la que no se cumplió con verificar al cierre del ejercicio 2016, su carácter de incobrable, no se registró en el Libro de Inventario y Balances, ni se sustentó documentariamente la provisión

Que en ese sentido, es materia de controversia en el caso de autos establecer si el citado valor fue emitido conforme a ley.

## **Gastos por despidos arbitrarios**

### **Indemnización por cese**

Que del punto 1 del Anexo 2 de la Resolución de Determinación N° \_\_\_\_\_, de foja 2581, se advierte que la Administración reparó la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2016, por gastos por indemnización por despidos arbitrarios, por el importe de S/ 1 608 896,00.

Que al respecto, el primer párrafo del artículo 37 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobada por Decreto Supremo N° 179-2004-EF, 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 esta ley.

Que el inciso I) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta dispone que son deducibles los aguinaldos, bonificaciones, gratificaciones y retribuciones que se acuerden al personal, incluyendo todos los pagos que por cualquier concepto se hagan en favor de los servidores en virtud del vínculo laboral existente y con motivo del cese; precisándose que estas retribuciones podrán deducirse en el ejercicio comercial al que correspondan, cuando hayan sido pagadas dentro del plazo establecido por el reglamento para la presentación de la declaración jurada correspondiente a dicho ejercicio.

Que el último párrafo del artículo 37 de la citada ley, modificado por la Ley N° 28991<sup>2</sup>, precisa que a efecto de determinar que los gastos sean necesarios para producir y mantener la fuente, éstos deberán ser normalmente aceptados para la actividad que genera la renta gravada, así como cumplir con criterios como razonabilidad en relación con los ingresos del contribuyente, y generalidad para los gastos a que se refieren los incisos I), II) y a.2) de este artículo, entre otros.

Que según lo señalado por este Tribunal en las Resoluciones N° 10813-3-2010 y 13080-9-2010, entre otras, el denominado "principio de causalidad" es la relación existente entre el egreso y la generación de renta gravada o el mantenimiento de la fuente productora, es decir, que todo gasto debe ser necesario y vinculado con la actividad que se desarrolla, noción que debe analizarse considerando los criterios de razonabilidad y proporcionalidad, atendiendo a la naturaleza de las operaciones realizadas por cada contribuyente.

Que asimismo, en las Resoluciones N° 10673-1-2013 y 05154-8-2013, entre otras, se ha dejado establecido que para que un gasto se considere necesario se requiere que exista una relación de causalidad entre los gastos producidos y la renta generada, debiendo evaluarse la necesidad del gasto en cada caso. De igual manera, en la Resolución N° 06072-5-2003 se ha señalado que corresponde analizar si el gasto se encuentra debidamente sustentado con la documentación correspondiente y si su destino está acreditado.

Que de otro lado, este Tribunal mediante la Resolución N° \_\_\_\_\_ ha interpretado que si bien el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta expresamente reconoce como gasto deducible los pagos que

efectuada el día hábil siguiente a la fecha del depósito del mensaje de datos o documento, por lo que la notificación se efectuó el día hábil siguiente, esto es, el 25 de marzo de 2019.

<sup>2</sup> Publicado el 27 de marzo de 2007.



# Tribunal Fiscal

N° 04514-4-2021

una empresa otorga a sus trabajadores con motivo del cese, los que comprenden, entre otros, los que se efectúen como incentivo para renunciar al trabajo, ello no implica que la empresa no tenga la obligación de sustentar que efectivamente incurrió en dicho gasto y que además éste resulta razonable y proporcional en función a las rentas obtenidas en el ejercicio; agregando que debe también tenerse en cuenta que a efecto de deducir este tipo de gastos que se originan del acuerdo entre el empleador y el trabajador, es necesario que el primero detalle los criterios utilizados para determinar el beneficio otorgado a cada trabajador y verificar su aplicación objetiva.

Que por otro lado, los incisos d) y g) del artículo 16 del Texto Único Ordenado del Decreto Legislativo N° 728 - Ley de Productividad y Competitividad Laboral, aprobado por el Decreto Supremo N° 003-97-TR, prevén como causales de extinción del contrato de trabajo, el mutuo disenso entre trabajador y empleador y el despido, en los casos y forma permitidos por la ley, respectivamente.

Que según el artículo 34 de la mencionada norma, si el despido es arbitrario por no haberse expresado causa o no poderse demostrar ésta en juicio, el trabajador tiene derecho al pago de la indemnización establecida en el artículo 38, como única reparación por el daño sufrido.

Que el artículo 38 de la misma norma dispone que la indemnización por despido arbitrario es equivalente a una remuneración y media ordinaria mensual por cada año completo de servicios con un máximo de doce (12) remuneraciones y que las fracciones de año se abonan por dozavos y treintavos, según corresponda.

Que mediante el Punto 1.1 al Anexo N° 01 al Requerimiento N° , foja 2470, la Administración solicitó a la recurrente que informe por escrito la naturaleza de los gastos por despido arbitrario, los motivos por los cuales se incurrió en dichos gastos, el cálculo efectuado para determinar el importe a pagar, la base legal correspondiente, así como presente documentación suficiente, competente y de fecha cierta que acredite la fehaciencia, la causalidad, devengo y pago del saldo de la cuenta "623911 indemnización por cese", por el importe de S/ 1 752 590.95, según el Anexo 2 de fojas 2460 a 2466.

Que en atención al citado requerimiento la recurrente presentó el escrito de 21 de agosto de 2019, de fojas 2396 a 2400, en el cual señaló que se trata de un gasto realizado por concepto de indemnización, por despido arbitrario, el cual se encuentra regulado por la legislación laboral en cuanto a su naturaleza, características y forma de cálculo; erogación que encuadra dentro del despido arbitrario, al no corresponder a una causa justa, como se encuentra acreditado con la documentación presentada, de la cual se advierte las fechas de inicio y término del vínculo laboral; y que los montos abonados resultan equivalentes al tope de las 12 remuneraciones, cuyo importe figura en las liquidaciones de beneficios sociales.

Que en el Resultado del Requerimiento N° , fojas 2436 a 2442, la Administración dejó constancia que la recurrente proporcionó boletas de pago, estados de cuenta, liquidación de beneficios sociales, convenios de fraccionamiento de pago de las liquidaciones de beneficios sociales en donde se aprecia el monto registrado en la cuenta de gastos observada, por indemnización por despido arbitrario, por lo que no es correcto colocar la entrega de dicho concepto en el supuesto del literal I) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, debido a que los pagos que se contemplan en dicha norma obedece a un acuerdo entre las partes, es decir que existe consenso entre empleador y trabajador, lo que no ocurre en un despido arbitrario, al tratarse de un acto unilateral del empleador; precisando que las indemnizaciones por despido arbitrario se otorgan a los trabajadores en tutela de sus derechos laborales y como consecuencia de actos unilaterales del empleador (despido) a consecuencia de haber culminado la relación laboral de forma unilateral y sin indicar causa justa, por lo cual no está vinculada a la generación de renta gravada ni a mantener la fuente generadora; concluyendo que el pago por despido arbitrario no constituye un gasto deducible del Impuesto a la Renta, en tanto no cumple con el principio de causalidad establecido en el primer párrafo del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, por lo que procedió a reparar el importe de S/ 1 608 896,27, según el detalle del Anexo 1 de fojas 2424 y 2425, según el siguiente detalle:

1	Camino Rovillón Guillermo Jaime
2	Hernández Ziegler Jorge Guillermo
3	Pone Escobedo Oswaldo Mateo
4	LLadce Bernal Nimrod



# Tribunal Fiscal

N° 04514-4-2021

5	Gómez Fernández Javier Eduardo
6	Fuentes Hernández Lino Gabriel
7	Elorriaga Moñan José del Carmen
8	Cruzado Arroyo Fortunato Federico
9	Rodríguez Romero Manuel Francisco
10	Carrillo Clavijo Pedro Elver
11	Marín Huamantuco Ricardo Juan
12	Castillo Castillo Junyor Henry
13	Aldana Yurivilca William Raúl
14	Trujillo Sotelo Alejandro Arturo
15	Torres Hiliari Luis Alberto
16	Alva Mendiburi Arturo Oswal
17	Tapia Mio Orlando
18	Alarcón Aparcana Rudy Enrique
19	Cabrejos Vidarte Carlos Nicolás
20	Ochoa Talavera Felipe
21	Miranda Bravo Mike George
22	Alva Florián Edwin David
23	Mendoza Osorio Karen Lizeth
24	Pérez Chávez Segundo Herminio
25	Carreño Olivero Francisco Raúl
26	García del Castillo Hugo
27	Toribio Arroyo Juan José
28	Alvarado Vega Rolly
29	Tala López Javier Aurelio
30	Isuiza Meléndez Wilder Roberto
31	Medina García Jonatan
32	Huamán Rojas Fausto Carlos
33	Alvarado Guevara Jaime
34	Morillas Leiva Francis Alexander
35	Escobar Lunar Percy
36	Campos Risco Pedro Manuel
37	Bravo cabrejos José Faustino
38	Goicochea Delgado Juan Charly
39	Huamaní Alvarado Omar Augusto
40	Silva Cruz Teodoro Silván
41	Jiménez Rivera Randú Yess
42	Argote Reátegui Víctor Abraham
43	Luve Azurin Alex de Jesús
44	Yañez Muñoz Roberto Enrique
45	Egoavil Retuerto Christopher Omar
46	Salas Otiniano Marco Antonio
47	Méndez Laureano Efraín José
48	Valle Guerrero Josué
49	Chávez Paredes Victoria Felipa
50	Montilla Huamán Jimmy Arnold
51	Cueva Paredes Juan Arturo
52	Torres Flores Ronald Edwin
53	Domínguez Egúsqüiza Eleazar Oswaldo
54	Espinoza Mesa Edison Mitchel
55	Quispe Marcatinco Juan de Dios
56	Solorzano Ricra Johan Braulio
57	Brito Paquiuaryi Juan Carlos
58	Valdiviezo Ochoa Jesús Edgar
59	Polo Reyes Ever Ender
60	Inga Ramos Mervind Rolando
61	Cahuas Vargas Anthony William
62	Núñez Rojas Jonathan Fernando
63	Lores Palomares Ludwig Fernando
64	Llaza Llaza Emilio
65	Nizama Montilla Junior Ignacio
66	Colunche Campos Segundo Félix
67	Elorriaga Inoñan Tomás Aurelio



# Tribunal Fiscal

N° 04514-4-2021

68	Orbegozo Rubio Jorge Antonio
69	Romero Rojas Ángel Martín
70	Vallejos Torres Roberto
71	Coronado Aybar Mitón Scott
72	Chiok Rivadeneira Jesús Hermes
73	Castro Lescano Luis Miguel Junior
74	Zea Velásquez José Enrique
75	Benancio Trujillo Wilder

Que adicionalmente la Administración señaló que los gastos por indemnización referido a los trabajadores detallados en los ítems 3 y 75 del Anexo 1 adjunto al resultado del requerimiento por los importes de S/ 88 137,00 y S/ 19 500,00, en sus liquidaciones de beneficios sociales no se consigna pago alguno por concepto de indemnización; en el ítem 01, por el importe S/ 198 072,00, la recurrente reconoció que no es deducible, debido a que el pago se efectuó en ejercicios posteriores; los ítems 12,30,31 y 46, los pagos fueron realizados el 26 de abril de 2017, esto es con posterioridad a la fecha máxima de presentación de la declaración del ejercicio 2016 (de acuerdo con lo establecido en la Resolución de Superintendencia N° 329-2016/SUNAT, el plazo para presentar la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta del ejercicio 2016, correspondiente a la recurrente cuyo último dígito es 1, es el 27 de marzo de 2017); y en cuanto al ítem 55, no proporcionó ningún pago que sustente la operación, por lo que en ese extremo se procede a la observación.

Que posteriormente mediante Requerimiento N° \_\_\_\_\_, de foja 2559, emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario, comunicó sus observaciones según el detalle de su Anexo 1 adjunto de foja 2558, a fin de que la recurrente presente sus descargos.

Que en respuesta al citado requerimiento la recurrente presentó el escrito de 27 de setiembre de 2019, de fojas 2217 a 2223, mediante el cual refirió que el gasto efectuado respecto de las indemnizaciones abonadas a sus ex trabajadores, encuadra en el concepto de un despido arbitrario al no responder a una causa justa, por lo que correspondía reconocer a dichos ex colaboradores el pago de una indemnización, toda vez que fue entregado en virtud de lo establecido en el artículo 38 del Texto Único Ordenado de la Ley de Productividad y Competitividad Laboral, aprobado por el Decreto Supremo N° 003-97-TR, constituyendo un gasto deducible para efecto de la determinación del Impuesto a la Renta.

Que en el Resultado del Requerimiento N° \_\_\_\_\_, de fojas 2543 a 2555, la Administración dejó constancia del escrito presentado por la recurrente, e indicó que el pago por concepto de despido arbitrario no constituye un gasto deducible del Impuesto a la Renta, en tanto no cumple con el principio de causalidad establecido en el primer párrafo del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, al no estar destinado a la generación de renta gravada, ni a mantener la fuente generadora, por lo que mantuvo el reparo por el importe de S/ 1 608 896,27, contabilizados en la cuenta 623911 indemnización por cese.

Qu respecto a los trabajadores listados en el Anexo 1 al Resultado del Requerimiento N° \_\_\_\_\_ de fojas 2424 y 2425, la Administración señaló como única observación que los pagos que efectuó la recurrente por el concepto de indemnizaciones por despido arbitrario fueron otorgados a los trabajadores en tutela de sus derechos laborales y como consecuencia de actos unilaterales del empleador (despido) a consecuencia de haber culminado la relación laboral de forma unilateral y sin indicar causa justa, por lo cual no está vinculada a la generación de renta gravada ni a mantener la fuente generadora; concluyendo que el pago por despido arbitrario no constituye un gasto deducible del Impuesto a la Renta.

Que al respecto obra a fojas 1149 a 1818 y 1845 a 1978, boletas de pago, liquidación de beneficios sociales firmadas por los ex trabajadores, de las cuales se aprecia que consignan el concepto por despido arbitrario, los convenios de fraccionamiento de pago en donde se hace referencia a los importes de las liquidaciones de beneficios sociales, estados de cuenta, transferencias de pago en los que se da cuenta el pago efectuado a los ex trabajadores.

Que de lo expuesto, se advierte que la recurrente, en su calidad de entidad empleadora, a fin de extinguir el vínculo laboral con los que fueron sus trabajadores, optó por asumir la obligación de otorgarles sumas



# Tribunal Fiscal

N° 04514-4-2021

de dinero cuando se produzca la extinción de la relación laboral, conforme con lo dispuesto en los artículos 34 y 38 del TUO del Decreto Legislativo N° 728.

Que de acuerdo con la documentación que obra en autos, se tiene que las sumas de dinero entregadas a favor de los ex trabajadores no responden a una liberalidad, puesto que no se desembolsaron sin una finalidad concreta, sino por el contrario, se constata que provienen de una obligación asumida por la recurrente para la extinción del vínculo laboral y que fueron aceptadas por los ex trabajadores, conforme se verifica de las liquidaciones de remuneraciones, con lo cual se verifica que se encuentra acreditado que constituyeron pagos efectuados en cumplimiento de una obligación asumida por la recurrente con motivo de la extinción del contrato de trabajo.

Que por lo expuesto, los pagos efectuados a los ex trabajadores se efectuaron con ocasión del cese de la relación laboral, esto es en cumplimiento de una norma, por lo que cumple con el principio de causalidad previsto en el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta<sup>3</sup>, y en tal sentido, corresponde levantar el reparo bajo examen, y revocar la apelada en este extremo.

Que en cuanto a los trabajadores descritos en los ítems 3 y 75, la liquidación de beneficios sociales, de fojas 1153 a 1157 y 1693 a 1695 no consigna el concepto de indemnización por despido arbitrario, respecto del ítem 55 no cumplió con presentar la documentación que acredite el pago del citado concepto, por lo que no se puede verificar la entrega de dicho concepto, y en cuanto a los ítems 1, 12, 30, 31 y 46, de fojas 1713 a 1728 y 1962 a 1965, que el pago se efectuó con posterioridad al vencimiento para la presentación de la declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2016, esto es el 27 de marzo de 2017, por lo que el reparo formulado por la Administración se encuentra arreglado a ley, correspondiendo mantenerlo y confirmar la resolución apelada en este extremo, de modo tal que corresponde que la Administración reliquede el presente reparo.

## Gastos no sustentados

Que del punto 2 del Anexo 2 de la Resolución de Determinación N° \_\_\_\_\_ de foja 2581, se advierte que la Administración reparó la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2016, por gastos no sustentados, por el importe de S/ 143 695,00.

Que mediante el Punto 1.2 al Anexo N° 01 al Requerimiento N° \_\_\_\_\_ foja 2469, la Administración solicitó a la recurrente que sustente la diferencia entre el importe consignado en su planilla electrónica (S/ 1 589 396,27) y el saldo de la cuenta "623911 indemnización por cese" que afecta a resultados (S/ 1 752 590,95).

Que en atención al citado requerimiento la recurrente presentó el escrito de 21 de agosto de 2019, de foja 2395, y señaló que la citada diferencia está compuesta por el monto de S/ 114 427,06, que corresponde a una provisión que fue extornada en enero de 2017, y los importes de S/ 4 298,92 y S/ 24 968,70, corresponden a sumas graciosas entregadas a ex colaboradores que no resultan deducibles.

Que en el Resultado del Requerimiento N° \_\_\_\_\_, foja 2437, la Administración señaló que la diferencia registrada por el importe de S/ 143 694,68, está compuesta por una provisión que fue extornada en enero del 2017 (S/ 114 427,06), respecto de la cual precisó que la recurrente indicó que se trata de una provisión contable de un monto estimado y que se trata de una deducción indebida para el ejercicio fiscalizado; y entregas de sumas graciosas (S/ 4 298,92 y S/ 26 968,70) en cuanto a las cuales la recurrente indicó que no resultan deducibles; por lo que procedió a reparar el importe de S/ 143 694,68.

Que mediante Requerimiento N° \_\_\_\_\_ de foja 2559, emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario, comunicó sus observaciones según el detalle de su Anexo 1 adjunto de foja 2558, a fin de que la recurrente presente sus descargos, en respuesta al cual, la recurrente presentó el escrito de 27 de setiembre de 2019, de fojas 2216 y 2217, en el cual señaló que el importe observado está compuesto por un monto que fue provisionado en el ejercicio 2016, pero extornado en enero de 2017, por lo que no se

<sup>3</sup> Similar criterio se ha establecido en la Resolución N° 02371-3-2017, 06742-3-2019 y 10981-10-2019.



# Tribunal Fiscal

N° 04514-4-2021

trata de un gasto no fehaciente sino de una provisión que se realizó en el ejercicio 2016 y que debió ser extornada en el mismo ejercicio; y en cuanto a los otros importes indicó que se trata de entregas de sumas de gracia que responden a un acto de liberalidad de la empresa, por lo que no resultan deducibles para la determinación del Impuesto a la Renta.

Que en el Resultado del Requerimiento N° de fojas 2536 a 2543, la Administración dejó constancia del escrito presentado por la recurrente, y señaló que el importe S/ 143 694,00, contabilizado en la cuenta indemnización por cese, corresponde a gastos no sustentados que de acuerdo a la recurrente son pagos de sumas graciosas y gastos provisionados y extornados en otro ejercicio, por lo que mantuvo el reparo por dicho monto.

Que al respecto cabe indicar que la recurrente no ha formulado argumento alguno en su recurso de reclamación y apelación no presentado documentación que desvirtúe el reparo formulado por la Administración, siendo que por el contrario en el curso del procedimiento de fiscalización señaló que se trata de un importe no deducible en el ejercicio 2016.

Que en consecuencia el reparo formulado por la Administración se encuentra arreglado a ley, por lo que corresponde mantenerlo y confirmar la resolución apelada en este extremo.

## **Gastos por provisiones de cobranza dudosa**

Que el inciso i) del artículo 37 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo N° 179-2004-EF, establece que son deducibles a fin de obtener la renta neta de tercera categoría, los castigos por deudas incobrables y las provisiones equitativas por el mismo concepto, siempre que se determinen las cuentas a las que corresponden. No se reconoce el carácter de deuda incobrable a: (i) Las deudas contraídas entre sí por partes vinculadas, (ii) Las deudas afianzadas por empresas del sistema financiero y bancario, garantizadas mediante derechos reales de garantía, depósitos dinerarios o compra venta con reserva de propiedad y (iii) Las deudas que hayan sido objeto de renovación o prórroga expresa.

Que el inciso f) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 122-94-EF, modificado por Decreto Supremo N° 134-2004-EF, establece que para efectuar la provisión para cuentas de cobranza dudosa a que se refiere el inciso i) del artículo 37 de la Ley, se deberá tener en cuenta las siguientes reglas:

- 1) El carácter de deuda incobrable o no deberá verificarse en el momento en que se efectúa la provisión contable;
- 2) Para efectuar la provisión por deudas incobrables se requiere que: a) la deuda encuentre vencida y se demuestre la existencia de dificultades financieras del deudor que hagan previsible el riesgo de incobrabilidad, mediante análisis periódicos de los créditos concedidos o por otros medios, o se demuestre la morosidad del deudor mediante la documentación que evidencie las gestiones de cobro luego del vencimiento de la deuda, o el protesto de documentos, o el inicio de procedimientos judiciales de cobranza, o que hayan transcurrido más de doce (12) meses desde la fecha de vencimiento de la obligación sin que esta haya sido satisfecha, y b) la provisión al cierre de cada ejercicio figure en el Libro de Inventarios y Balances en forma discriminada. La provisión, en cuanto se refiere al monto, se considerará equitativa si guarda relación con la parte o el total si fuere el caso, que con arreglo al literal a) de este numeral se estime de cobranza dudosa;
- 3) Para efectos del acápite (i) del inciso i) del artículo 37 de la Ley, adicionalmente, se entenderá que existe una nueva deuda contraída entre partes vinculadas cuando con posterioridad a la celebración del acto jurídico que da origen a la obligación a cargo del deudor, ocurre lo siguiente: a) Cambio de titularidad en el deudor o el acreedor, sea por cesión de la posición contractual, por reorganización de sociedades o empresas o por la celebración de cualquier otro acto jurídico, de lo cual resultara que las partes se encuentran vinculadas y b) Alguno de los supuestos previstos en el artículo 24 del reglamento que ocasione la vinculación de las partes;
- 4) Para efectos del acápite (ii) del inciso i) del artículo 37 de la Ley: a) Se entiende por deudas garantizadas mediante derechos reales de garantía a toda operación garantizada o respaldada por bienes muebles



# Tribunal Fiscal

N° 04514-4-2021

- e inmuebles del deudor o de terceros sobre los que recae un derecho real y b) Podrán calificar como incobrables: i) La parte de la deuda que no sea cubierta por la fianza o garantía, ii) La parte de la deuda que no ha sido cancelada al ejecutarse la fianza o las garantías; y
- 5) Para efectos del acápite (iii) del inciso i) del artículo 37 de la Ley: a) Se considera deudas objeto de renovación: i) Sobre las que se produce una reprogramación, refinanciación o reestructuración de la deuda o se otorgue cualquier otra facilidad de pago, y ii) Aquellas deudas vencidas de un deudor a quien el mismo acreedor concede nuevos créditos, y b) Cumplido el plazo de vencimiento de las deudas renovadas o prorrogadas, la provisión de estas se podrá deducir en tanto califiquen como incobrables.

Que este Tribunal, en las Resoluciones N° 21155-10-2011 y 09440-3-2014, entre otras, ha señalado que la provisión para cuentas de cobranza dudosa es una estimación contable<sup>4</sup>, que afecta los resultados de la recurrente, por lo que su registro incide en la determinación de la renta imponible del Impuesto a la Renta de Tercera Categoría; y, de acuerdo con las normas glosadas, para que las mismas sean susceptibles de ser deducidas para propósitos tributarios, es necesario identificar a la cuenta por cobrar que corresponda y demostrar la existencia del riesgo de incobrabilidad o morosidad del deudor.

Que según las normas glosadas y lo establecido en las Resoluciones N° 12364-1-2009 y 05460-8-2018, la provisión por deudas incobrables es una de las provisiones admitidas por la Ley del Impuesto a la Renta, siendo que su deducción se encuentra sujeta al cumplimiento de determinados requisitos que acrediten: i) la condición de incobrable por cualquiera de las alternativas descritas en la norma; es decir, demostrar la existencia de dificultades financieras del deudor que hagan previsible el riesgo de incobrabilidad o la morosidad del deudor que puede acreditarse, entre otros, con el protesto de documentos, o con el transcurso de más de 12 meses desde la fecha de vencimiento de la obligación sin que esta haya sido satisfecha; ii) el registro de la provisión que permita a la Administración la verificación y seguimiento de las deudas calificadas como incobrables, para lo cual deberá anotarse en forma discriminada en el Libro de Inventarios y Balances al cierre de cada ejercicio; y, iii) la proporcionalidad de la deducción respecto del monto que califica como incobrable.

Que sobre el particular, la Resolución N° 02116-5-2006 señaló que si bien las normas sobre provisión de cobranza dudosa no exigen como requisito para la deducción de la provisión efectuada, la tenencia de los comprobantes de pago emitidos vinculados con la acreencia provisionada, dichos documentos constituyen prueba de la existencia y origen de los créditos; y que sin perjuicio de ello, el contribuyente puede acreditar el origen de las cuentas por cobrar provisionadas con otra documentación, como títulos valores emitidos, cartas o acuerdos referidos al crédito otorgado a sus clientes, entre otros.

Que conforme con las resoluciones antes citadas, se debe tener en cuenta que a fin de deducir el gasto de las provisiones por cuentas de cobranza dudosa resulta necesario que la existencia y el origen de los créditos sean acreditados con documentación, que se identifique a las cuentas por cobrar y se demuestre su condición de incobrables.

Que mediante las Resoluciones N° 2013-3-2009, 9074-1-2009 y 1448-3-2010, entre otras, este Tribunal ha señalado que la provisión por deudas incobrables constituye una de las provisiones admitidas por la Ley del Impuesto a la Renta, cuya deducción tributaria está sujeta al cumplimiento de ciertos requisitos, entre ellos, su registro, el cual permite a la Administración la verificación y seguimiento de las deudas calificadas como incobrables, para lo cual se establece su anotación discriminada en el Libro de Inventarios y Balances al cierre de cada ejercicio gravable, siendo así, este Tribunal ha establecido mediante la Resolución N° 4224-4-2003, que para que sea deducible la provisión de cobranza dudosa, debe encontrarse debidamente identificada en el Libro de Inventarios y Balances.

Que asimismo, en relación con la exigencia que la provisión al cierre de cada ejercicio figure en el Libro de Inventarios y Balances en forma discriminada, este Tribunal ha señalado en reiterada jurisprudencia como

<sup>4</sup> Al preparar los estados financieros se requiere que la empresa realice estimaciones y supuestos para la determinación de los saldos de los activos, siendo una de las principales estimaciones la referida a la provisión para cuentas de cobranza dudosa; por lo que al cierre del ejercicio económico se efectúa un análisis de los saldos de las cuentas por cobrar, para determinar el importe de la provisión que se va a registrar en los libros contables, utilizando para tal fin un método consistente.



# Tribunal Fiscal

N° 04514-4-2021

la contenida en las Resoluciones N° 9308-3-2004 y 704-1-2004, que es obligatorio el cumplimiento del requisito previsto en el numeral 2 del inciso f) del artículo 21 del referido Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, esto es, que la provisión por cuentas de cobranza dudosa conste en forma discriminada en el Libro de Inventarios y Balances.

Que en cuanto a la discriminación exigida por el Reglamento, este Tribunal en la Resolución N° 1317-1-2005, ha establecido que no existe ni en la Ley del Impuesto a la Renta, ni en su Reglamento disposición alguna en cuanto al detalle que debe contener la discriminación de las cuentas provisionadas, obligación que cabe considerarse cumplida cuando menos con la identificación de los clientes cuyas deudas se estiman incobrables, así como de los documentos en los que se encuentran contenidas estas; indicando que la falta de precisión en cuanto a la fecha de emisión y de vencimiento de los documentos provisionados como incobrables, no supone que se incumpla el requisito de discriminación exigido.

Que de otro lado, se ha validado el cumplimiento del requisito referido a la discriminación de la provisión de cobranza dudosa en el Libro de Inventarios y Balances, cuando si bien dicha provisión se encuentre anotada en forma global en el citado libro, aquella figura en otros libros o registros en forma discriminada o esta información se encuentra consignada en hojas sueltas anexas legalizadas, criterio que se encuentra establecido en las Resoluciones N° 4321-5-2005, 4658-6-2006 y 1317-1-2005, entre otras. En tal sentido, el Tribunal Fiscal mediante la Resolución N° 01657-4-2007, entre otras, ha interpretado que se considerará cumplido el requisito establecido en el numeral 2 del inciso f) del artículo 21° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, referido a que la provisión se encuentre determinada y figure discriminada en el Libro de Inventarios y Balances, cuando figura en otros libros o registros en forma discriminada o esta información está consignada en hojas sueltas anexas legalizadas, las que deben contener como mínimo los datos de identificación del cliente, el número de recibo en situación de morosidad y el importe de la provisión.

## **Gastos por provisiones de cobranza dudosa que no es posible identificar las cuentas de cobranza dudosa a las que corresponden además de no sustentar su documento fuente**

Que del punto 3 del Anexo 2 de la Resolución de Determinación N° de foja 2581, se advierte que la Administración reparó la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2016, por gastos por provisiones de cobranza dudosa respecto de los que no es posible identificar las cuentas de cobranza dudosa a las que corresponden además de no sustentar su documento fuente, por el importe de S/ 253 141,00.

Que mediante el Punto 2.2 al Anexo N° 01 al Requerimiento N° foja 2467, la Administración señaló que no efectuó el registro detallado de la provisión en el Libro de Inventarios y Balances, y no acreditó documentariamente con documentos de fecha cierta, las acreencias o deudas, ni que la provisión se haya efectuado en virtud de algunas de las causales establecidas en el numeral 2 del inciso f) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, por lo que solicitó a la recurrente con documentación suficiente, competente y de fecha cierta según corresponda que la provisión según el siguiente detalle, cumpla con lo establecido en las normas tributarias a efecto de ser deducidas.

Código de la operación del Libro Diario	Correlativo de la operación	Código de la cuenta relacionado al gasto	Fecha de la operación	Glosa	Importe del gasto afectado a resultados
			31/12/2016	OC	253 140,76

Que en el Resultado del Requerimiento N° de fojas 2426 y 2427, la Administración dio cuenta del escrito presentado por la recurrente en el cual señaló que el importe observado corresponde a facturas comerciales canjeadas por letras de cambio, proporcionando un reporte denominado Canje de facturas por letras, por el importe total de USD 218 790,63, en el cual se observa un detalle del número de facturas y no la serie; y que de la verificación del Libro de Inventarios y Balances se aprecia que se ha registrado la referida provisión con fecha de emisión del comprobante de pago o fecha de inicio de la operación del 28 de marzo de 2017, que no corresponde a una deuda que al 31 de diciembre de 2016 califique como de cobranza dudosa; concluyendo que la recurrente no cumplió al



# Tribunal Fiscal

N° 04514-4-2021

cierre del ejercicio 2016, con lo establecido en el inciso i) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, es decir que de la información presentada no es posible identificar las cuentas de cobranza dudosa, además de no sustentar su documento fuente, por lo que procedió a reparar el importe de S/ 253 140,76.

Que mediante Requerimiento N° , de foja 2559, emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario, comunicó sus observaciones según el detalle de su Anexo 1 de foja 2558, a fin de que la recurrente presente sus descargos.

Que en respuesta al citado requerimiento la recurrente presentó los escritos de 27 de setiembre de 2019, de fojas 2209, 2210 y 2214 a 2216, en el cuales señaló que en cuanto a la provisión por cobranza dudosa por el importe de S/ 253 140,76, emitió a la empresa , un grupo de facturas comerciales por el importe de USD 218 790, 63, que fueron canjeadas por las Letras de Cambio N°

cada una por el importe de USD 72 930,21, o su equivalente de S/ 253 140, 76, cumpliendo con entregar al auditor fiscal una relación con el detalle de las citadas facturas, siendo que para efectos de su revisión correspondía únicamente a una de las letras de cambio giradas por el importe de 253 140,76, o su equivalente, la cual fue provisionada y debidamente registrada al cierre del ejercicio 2016; agregando que la observación de la Administración es que no proporcionó el documento fuente de la provisión, por lo que cumple con presentar las copias de las facturas que dieron origen a la letra de cambio, precisando que se trata de operaciones comerciales con su cliente , que al estar impagas por un período prolongado de tiempo, dieron origen a dicha letra de cambio que conjuntamente con otros títulos valores fueron materia de demanda judicial.

Que asimismo proporcionó un detalle del asiento contable de su Libro Diario, donde figura el registro con fecha 30 de diciembre de 2011 de las citadas letras de cambio, que incluyen la que es materia de la muestra.

Que en el Resultado del Requerimiento N° de fojas 2536 a 2543, la Administración dio cuenta de lo indicado por la recurrente, y señaló que no sustentó documentariamente lo consignado en su Libro de Inventarios y Balances por el importe de S/ 253 140,70, toda vez que las copias de las 61 facturas proporcionadas ascienden al importe de USD 218 790, 63, que no corresponde con la provisión efectuada, por lo que la recurrente no cumplió al cierre del ejercicio 2016, con lo establecido en el inciso i) del artículo 37, además de no sustentar documentariamente la integridad del importe consignado en su provisión, puesto que de la información consignada no se evidencia una deuda pendiente de cobro por S/ 253 140,76.

Que obra a fojas 720 y 2208, el documento denominado .CANJE DE FACTURAS POR LETRAS del cual se advierte un listado de facturas, por un importe de USD 218 970,63.

Que es del caso indicar que la recurrente señaló que la provisión efectuada correspondía a su cliente , presentando 61 facturas emitidas al citado cliente, por diversos importes, de fojas 2147 a 2207, obrando a foja 722, el documento denominado "ENDOSO DE LETRAS", en el cual se consigna las Letras de Cambio N° por el importe de USD 72 930,21, cada una; advirtiéndose del asiento contable de foja 721, que se registró el importe de USD 218 790,63, por concepto de letras por cobrar del cliente

Que asimismo a foja 23 obra el asiento en el cual se encuentra registrada la Letra de Cambio N° por el importe de S/ 253 140,76, bajo la descripción de "estimación de cobranza dudosa".

Que en instancia de apelación la recurrente adjuntó medios probatorios, que han sido merituados por la Administración en la resolución apelada, debido a que el valor impugnado ha sido emitido sin importe a pagar, sino por saldo a favor y fueron presentados dentro del plazo de 30 días hábiles, de conformidad con lo dispuesto en los artículos 125 y 148 del Código Tributario, correspondiendo ser analizados en esta instancia.

Que la recurrente presentó un documento en el cual lista diversas facturas y las Letras de Cambio N° de fojas 3076 y 3077, consignándose escrito a mano "Matriz : ' y un grupo de facturas emitidas a de fojas 3015 a 3075.



# Tribunal Fiscal

N° 04514-4-2021

Que de lo expuesto se advierte que la recurrente señala que la provisión de cobranza dudosa por el importe de S/ 253 140,76, materia de reparo, corresponde a facturas emitidas a su cliente , las que fueron canjeadas por las Letras de Cambio N° y si bien presentó un grupo de facturas emitidas al citado cliente, no identificó qué facturas dieron origen a la provisión, por cuanto las citadas facturas totalizan un importe de USD 218 790,63, monto distinto al importe reparado.

Que conforme se ha dado cuenta la recurrente presentó el asiento contable en el que registró la Letra de Cambio N° 313244, por el importe de S/ 253 140,76, sin embargo, no cumplió con presentar el título valor en mención.

Que en tal sentido, toda vez que la recurrente no ha presentado la documentación que originó la acreencia que estimaba incobrable, el reparo formulado se encuentra conforme a ley, correspondiendo mantenerlo y confirmar la resolución apelada en este extremo.

**Provisión de cobranza dudosa en la que no se cumplió con verificar al cierre del ejercicio 2016, el carácter de incobrable, no se registró en el Libro de Inventario y Balances, ni sustentó documentariamente la provisión**

Que del punto 4 del Anexo 2 de la Resolución de Determinación N° de foja 2581, se advierte que la Administración reparó la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2016, por provisión de cobranza dudosa en la que no se cumplió con verificar al cierre del ejercicio 2016, su carácter de incobrable, no se registró en el Libro de Inventario y Balances, ni sustentó documentariamente la provisión, por el importe de S/ 4 898 798,00.

Que mediante el Punto 2.1 al Anexo N° 01 al Requerimiento N° de fojas 2467 y 2468, la Administración señala que la recurrente no cumplió con acreditar el análisis requerido de las cuentas por cobrar a fin de verificar si las deudas tenían carácter de incobrable al 31 de diciembre de 2016; no efectuó el registro de la provisión en el Libro de Inventarios y Balances; y no acreditó con los comprobantes de pago, letras por cobrar, pagarés o demás documentos que sustenten la cuenta por cobrar, ni alguna otra documentación original de fecha cierta las acreencias o deudas, ni que la provisión haya cumplido los requisitos establecidos en el numeral 2 del inciso f) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, por lo que solicitó a la recurrente con documentación suficiente, competente y de fecha cierta según corresponda que las provisiones referidas en el Anexo 4, de fojas 2446 a 2457, cumpla con lo establecido en las normas tributarias a efecto de ser deducidas.

Que la recurrente presentó el escrito de 21 de agosto de 2019, de fojas 2375 a 2377, en el cual señaló que el registro al 31 de diciembre de 2016, ascendente a S/ 4 898 797,66, que dicho importe está vinculado con la provisión de cobranza dudosa correspondiente al ejercicio 2016, el cual inicialmente no fue reconocido en su contabilidad, ni en la declaración del Impuesto a la Renta del ejercicio 2016; siendo que producto de la revisión de sus auditores externos, determinó que al 31 de diciembre de 2016, contaba con el referido importe S/ 4 898 797,66, correspondiente a deudas con más de 12 meses de vencidas, impagas y sin posibilidad de ser recuperadas que calificaban como de cobranza dudosa, lo que originó que el 22 de marzo de 2018, presentara una declaración rectificatoria del Impuesto a la Renta del ejercicio 2016, incorporando la provisión de cobranza dudosa en referencia, y que el 3 de mayo de 2019, rectificara las operaciones registradas en su Libro Diario del mes de diciembre de 2016, consignando el importe total de la provisión de cobranza dudosa no habiéndose registrado su detalle, por lo que el 20 de junio de 2019, realizó una modificación de dicho registro contable, consignando la provisión en forma detallada; precisando que entregó al auditor las constancias respectivas que acreditan que efectuó tales modificaciones.

Que en atención al resultado del requerimiento la recurrente presentó el escrito de 21 de agosto de 2019, de fojas 2389 a 2395, en el cual señaló que si bien la Administración ha observado ciertos expedientes judiciales indicando que no proporcionó los pagarés correspondientes, cumple con proporcionar los referidos pagarés por el importe de S/ 366 479,52; y que la Administración no ha cuestionado la fehaciencia de la documentación por operaciones vinculadas con el importe de S/ 381 377,62, y agregó que ha presentado información y/o documentación que sustente fehacientemente el importe de S/ 747 857,14 del



# Tribunal Fiscal

N° 04514-4-2021

total de sus deudas incobrables ascendentes a S/ 4 898 797,66 y agregando que considera excesivo que la Administración solicite la totalidad de la provisión de cobranza dudosa, dado que se trata de información y/o documentación muy voluminosa, no cumpliéndose con los criterios de razonabilidad y pertinencia.

Que en cuanto al requisito de carácter formal que la provisión al cierre de cada ejercicio figure en el Libro de Inventarios y Balances en forma discriminada indica que ha incorporado la provisión de cobranza dudosa en el ejercicio 2016, mediante la presentación de los libros electrónicos de los períodos de febrero y mayo de 2019, por lo que independientemente que la fecha de la incorporación se haya realizado en el ejercicio 2019 ha cumplido con dicho requisito; y en ese sentido precisa que la única observación que realiza la Administración es que no ha cumplido con el requisito de carácter sustancial regulado en el numeral 1 del inciso f) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, lo que evidencia que se trata de un reparo temporal.

Que en el Resultado del Requerimiento N° de fojas 2427 a 2430, la Administración dio cuenta de los escritos presentados por la recurrente, y señaló que aquella no verificó el carácter de incobrable de las deudas y no efectuó la provisión de cobranza dudosa (no contabilizó la provisión) al cierre del ejercicio 2016; que presentó una declaración rectificatoria del Impuesto a la Renta del referido ejercicio 2016, el 22 de marzo de 2018, incorporando a su determinación el importe de las provisiones de cobranza dudosa; que el 3 de mayo de 2019, efectuó una corrección de su Libro Diario del mes de diciembre de 2016 en el curso del procedimiento de fiscalización, en el que consignó el importe total de la provisión por cobranza dudosa, no habiéndose registrado su detalle, siendo que el 20 de junio de 2019, realizó una nueva modificación a su Libro Diario, a fin de efectuar el detalle de su provisión, discriminando 346 filas correspondiente a la cuenta 684111, sin embargo dicha discriminación carece de elementos que permitan la identificación, control y seguimiento de los saldos, como fecha de la operación, número de RUC e identificación del comprobante, precisando que las correcciones efectuadas a su Libro Diario, no enervan el hecho que carece del requisito consistente en que la provisión de deudas de cobranza dudosa se muestre en el Libro de Inventario y Balances en forma discriminada al 31 de diciembre o algún otro registro legalizado, de acuerdo con el criterio de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 01008-3-2016; que si bien la recurrente presentó facturas, notas de débito y letras de cambio, no hay forma de correlacionar dicha documentación con su registro contable, por lo que los referidos documentos no sustentan la provisión efectuada; que la recurrente no atribuyó el carácter de incobrable a las deudas al 31 de diciembre de 2016, ni las consideró como gastos deducibles dentro de su determinación original, ni efectuó el registro contable de la provisión y su detalle.

Que finalmente indicó que la recurrente no cumplió al cierre del ejercicio 2016 con verificar el carácter de incobrable de las deudas, no efectuó registro contable de la provisión, no registró en el Libro de Inventario y Balances en forma discriminada de aquellas al 31 de diciembre de 2016 y no acreditó documentariamente los créditos provisionados, por lo que no es posible identificar, controlar y efectuar el seguimiento de las cuentas de cobranza dudosa, reparando el importe de S/ 4 898 797,96.

Que mediante Requerimiento N° de foja 2559, emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario, comunicó sus observaciones según el detalle de su Anexo 1 adjunto de foja 2558, a fin de que la recurrente presente sus descargos.

Que en atención al citado requerimiento la recurrente presentó el escrito de 27 de setiembre de 2019, de fojas 2213 y 2214, en el cual señaló que el auditor cuestiona el hecho que no hubiera registrado en el Libro de Inventarios y Balances, el monto reparado como de cobranza dudosa, debido a que durante la fiscalización procedió a regularizar su Libro Diario y el Libro de Inventarios y Balances, llevados de forma electrónica, y al no encontrar detallada la provisión, concluyó que el archivo en Excel no sustentaba la integridad de los importes materia de análisis, y en cuanto a que no cumplió con efectuar el análisis de si se trataba de una deuda de cobranza dudosa, indicó que su deducción debe resultar procedente en el ejercicio en que se cumpla con los requisitos previstos por la norma tributaria para su registro como deuda de cobranza dudosa en el Libro de Inventarios y Balances, en forma discriminada, siendo que debido al poco tiempo otorgado por el auditor solo ha podido proporcionar de forma parcial los documentos que componen el importe de la provisión registrada como cobranza dudosa, y que la Administración debió haber



# Tribunal Fiscal

N° 04514-4-2021

validado la procedencia del gasto atendiendo a criterios de razonabilidad y pertinencia en cuanto al número de la información cuya acreditación es solicitada en el procedimiento de fiscalización.

Que en el Resultado del Requerimiento N° de fojas 2536 a 2543, la Administración dio cuenta de lo señalado por la recurrente, e indicó que en su Libro de Inventarios y Balances no existe monto registrado vinculado con la provisión registrada en su Libro Diario; no proporcionó algún documento de fecha cierta, donde figure el detalle de la provisión de cobranza dudosa observada; que en su declaración original del Impuesto a la Renta del ejercicio 2016 no consideró dicha provisión para efectos de su determinación; y en su Libro Diario inicialmente no reconoció la provisión de cobranza dudosa observada; siendo que recién el 3 de mayo de 2019 incorporó de manera general la provisión en el referido libro, y posteriormente el 20 de junio de 2019, realizó una nueva modificación del Libro Diario a fin de efectuar el detalle de su provisión, sin embargo no se contempla el número de RUC de las operaciones, con lo cual no es posible validar que las provisiones correspondan a un cliente determinado; precisando que las modificaciones efectuadas a su Libro Diario, no enervan el hecho que la provisión de deudas de cobranza dudosa se deba mostrar en el Libro de Inventarios y Balances al 31 de diciembre del año 2016 o en algún otro registro legalizado; por otro lado indicó que no se observa el origen de la provisión, esto es a qué cliente corresponden, ni la fecha de nacimiento de la cuenta por cobrar a fin de verificar su calidad de cobranza dudosa, la documentación exhibida y proporcionada relacionada a estas acreencias no subsana el incumplimiento del referido requisito.

Que en ese sentido concluyó que la recurrente no cumplió al cierre del ejercicio 2016 con verificar el carácter de incobrable de las deudas, no registró en el Libro de Inventario y Balances en forma discriminada dichas deudas al 31 de diciembre de 2016 y no acreditó documentariamente los créditos provisionados, con lo cual no es posible identificar, controlar y hacer el seguimiento de las cuentas de cobranza dudosa, por lo que mantuvo el reparo por el importe de S/ 4 898 797,96.

Que la Administración en el Anexo 1 al Resultado del Requerimiento N° , de fojas 2427 a 2430 señaló -entre otras observaciones- que la recurrente no verificó el carácter de incobrable de las deudas y no efectuó la provisión de cobranza dudosa (no contabilizó la provisión) al cierre del ejercicio 2016, lo que ha sido corroborado por la recurrente en diversos escritos en el curso de la fiscalización, así como en su escrito de alegatos, en el que señala que en efecto, al finalizar el ejercicio 2016, no calificó ni consignó el importe en controversia como provisión de cobranza dudosa, habiéndolo realizado con posterioridad conforme se ha señalado precedentemente.

Que al respecto, de conformidad con la jurisprudencia antes glosada la provisión por deudas incobrables constituye una de las provisiones admitidas por la Ley del Impuesto a la Renta, cuya deducción tributaria está sujeta al cumplimiento de ciertos requisitos, entre ellos, que la provisión al cierre de cada ejercicio figure en el Libro de Inventarios y Balances.

Que teniendo en cuenta que la recurrente no ha consignado en el Libro de Inventario y Balances el importe de la provisión al cierre del ejercicio 2016, conforme se ha señalado precedentemente, no ha cumplido con el requisito previsto en el numeral 2 del inciso f) del artículo 21 del referido Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, por lo que el reparo formulado por la Administración se encuentra conforme a ley, correspondiendo mantenerlo y confirmar la resolución apelada en este extremo.

Que estando a que el reparo se ha mantenido por no cumplir con el requisito de que la provisión al cierre de cada ejercicio figure en el Libro de Inventarios y Balances, no resulta relevante emitir pronunciamiento respecto de los otros requisitos previstos por el inciso f) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta; y en ese sentido no corresponde la evaluación de la documentación presentada en instancia de apelación, de fojas 2667 a 3083, referidos al cumplimiento de aquellos.

Que en cuanto a lo alegado por la recurrente respecto a que no niega el hecho que al finalizar el ejercicio 2016, no calificó ni consignó el importe en controversia como provisión de cobranza dudosa, sino que lo hizo posteriormente en el año 2018 cuando presentó la declaración rectificatoria del Impuesto a la Renta del ejercicio 2016, y en el año 2019 efectuó la corrección de sus libros electrónicos; no obstante las deudas que conforman la provisión tienen el carácter de incobrable lo que se encuentra acreditado con la diversa



# Tribunal Fiscal

N° 04514-4-2021

documentación como letras de cambio giradas y no canceladas, notas de débito emitidas a partir de los protestos realizados que ha presentado en el procedimiento de fiscalización; siendo que muchas de ellas se encuentran en el fuero judicial en procesos de dar suma de dinero, no correspondiendo que se le desconozca el importe total de la provisión; cabe indicar que de acuerdo a lo establecido en el inciso f) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, los requisitos para efectuar la provisión de cobranza dudosa son concurrentes, y teniendo en cuenta que el reparo ha sido mantenido por no haber cumplido con el requisito del registro de la provisión al cierre del ejercicio en el Libro de Inventario y Balances, no corresponde evaluar los demás requisitos, así como la documentación que pudieran acreditar los mismos.

Que finalmente cabe señalar que no procede emitir pronunciamiento respecto de lo solicitado en cuanto a que en el supuesto en que este Tribunal considere que el gasto por provisión de cobranza dudosa no es deducible en el ejercicio 2016, se pronuncie respecto del ejercicio en el cual sería deducible, esto es si corresponde la deducción en el ejercicio en el cual el importe de la provisión fue incorporado y se realizó la corrección contable; por cuanto la materia controvertida es la procedencia de la deducción de la referida provisión en el ejercicio gravable 2016, respecto del cual se ha concluido que no corresponde.

Que toda vez que en esta instancia se ha levantado parcialmente el reparo por gasto por indemnización que no cumple con el principio de causalidad; y mantenido en parte este último reparo y los reparos por gastos no sustentados; gastos por provisiones de cobranza dudosa respecto de los cuáles no es posible identificar las cuentas a las que corresponden además de no sustentar su documento fuente; y provisión de cobranza dudosa; corresponde que la Administración reliquide la resolución de determinación materia de autos.

Que la diligencia de informe oral se realizó con los representantes de ambas partes, conforme se aprecia de la Constancia del Informe Oral N° de foja 3117.

Con las vocales Flores Talavera, Izaguirre Llampasi y Sánchez Gómez, e interviniendo como ponente la vocal Flores Talavera.

## RESUELVE:

**REVOCAR** la Resolución de Intendencia N° de 14 de octubre de 2020, en el extremo del reparo por indemnización por despido arbitrario de manera parcial, debiendo proceder la Administración conforme con lo expuesto en la presente resolución y **CONFIRMARLA** en lo demás que contiene.

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

**FLORES TALAVERA**  
VOCAL PRESIDENTE

**IZAGUIRRE LLAMPASI**  
VOCAL

**SÁNCHEZ GÓMEZ**  
VOCAL

**González Ponce**  
Secretario Relator (e)  
FT/MD/mgp

Nota: Documento firmado digitalmente