



Tribunal Fiscal

Nº 01930-5-2010

EXPEDIENTES N° : 10940-2005 y 20098-2005
INTERESADO :
ASUNTO : Impuesto a la Renta y Multas
PROCEDENCIA : Tacna
FECHA : Lima, 23 de febrero de 2010

VISTAS las apelaciones interpuestas por

contra las Resoluciones de Intendencia N° 1150140000311/SUNAT y 1150140000379/SUNAT de 31 de mayo y 30 de setiembre de 2005, emitidas por la Intendencia Regional Tacna de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria – SUNAT, que declararon infundadas las reclamaciones contra las Resoluciones de Determinación N° 112-003-0000808 a 112-003-0000817 y 112-003-0000853 a 112-003-0000865 y Resoluciones de Multa N° 112-002-0001071 a 112-002-0001077, emitidas por Impuesto a la Renta de los ejercicios 1999 y 2001, por los pagos a cuenta de dicho tributo de abril a diciembre de 1999 y enero a diciembre de 2001 y por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario.

CONSIDERANDO:

Que en aplicación de lo dispuesto por el artículo 149° de la Ley del Procedimiento Administrativo General, aprobada por Ley N° 27444, procede la acumulación de los procedimientos seguidos con Expedientes N° 10940-2005 y 20098-2005, por guardar conexión y estar vinculados entre sí.

Que la Administración señala que producto de la fiscalización practicada a la recurrente efectuó reparos a la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 1999, a la pérdida del ejercicio 2001 y a los pagos a cuenta de dicho tributo de abril a diciembre de 1999 y enero a diciembre de 2001, por ingresos omitidos a consecuencia de las donaciones recibidas del PRONAP y Southern Perú, depreciación de activos fijos recibidos en donación y mermas no sustentadas originadas de las diferencias entre el agua producida y la facturada.

Que indica que conforme con la interpretación dada por el Tribunal Fiscal en la Resolución N° 616-4-99, las donaciones se encuentran incluidas dentro del concepto “ingresos provenientes de operaciones con terceros”, al ser un contrato en el cual existe la manifestación de voluntad de transferir gratuitamente la propiedad de un bien, aceptando el donatario dicha transferencia.

Que sostiene que dado que dichas obras de saneamiento fueron transferidas en forma gratuita a la recurrente, no tienen carácter de contribución reembolsable, como equivocadamente se pretende sostener al amparo del inciso f) del artículo 22° de la Ley N° 26338, criterio que transgrede lo señalado por el artículo 75° del Reglamento de la Ley General de Servicios de Saneamiento, aprobado por Decreto Supremo N° 09-95-PRES, que indica que las obras que se financien mediante contribuciones reembolsables deberán estar comprendidas en el Plan Maestro de la EPS, y que, en tal sentido, se encuentran afectas al Impuesto a la Renta.

Que asimismo refiere que en atención a los artículos 37°, 41° y 44° de la Ley del Impuesto a la Renta, resulta coherente que las depreciaciones se calculen sobre el valor de adquisición o producción de los bienes, por cuanto lo que busca dicha disposición es compensar el desgaste o agotamiento que sufran los bienes del activo ya que el monto pagado por la adquisición de los mismos no resulta deducible como gasto; en tal sentido, considera que si el perceptor del bien donado no efectuó un desembolso en efectivo de dinero, tampoco puede beneficiarse con la depreciación de dicho bien.

Que alega que no procede depreciar los bienes recibidos en donación por PRONAP y Southern Perú Copper Corporation al no tener un valor de adquisición o de producción y que, al no existir un precio pagado por los activos intangibles recibidos por ésta última, tampoco procede deducir dicho concepto de la renta neta imponible.



Tribunal Fiscal

Nº 01930-5-2010

Que sostiene que la recurrente no ha acreditado fehacientemente las diferencias entre el agua producida y la facturada derivadas de las mermas ocurridas durante el ejercicio 1999, pues los documentos y cuadros presentados como sustento contienen información relativa al año 2000, sin que indiquen la forma de cómo se efectuó la proyección en tiempo y volumen para ser llevados a los ejercicios 1999 y 2001, ni detallan los estudios o metodología utilizados para determinar los consumos operacionales por cada mes de tales ejercicios.

Que la recurrente manifiesta que la Administración no ha tomado en cuenta que de acuerdo con el artículo 52º de la Ley del Impuesto a la Renta, los incrementos patrimoniales derivados de las donaciones sólo constituirán renta gravable en caso no se cumpla con justificar su origen, lo que no ocurre en su caso, pues las donaciones recibidas por las mencionadas entidades se encuentran respaldadas con las resoluciones y respectivas actas de entrega.

Que considera que es un evidente error de técnica legislativa el haber consignado en el artículo 3º de la Ley del Impuesto a la Renta la frase "cualquier ganancia o beneficio derivada de operaciones con terceros" pues en ninguna disposición legal con rango de ley se la define, pero que del análisis de la mencionada ley, se puede concluir que dicho término es empleado para referirse a transacciones efectuadas en forma bilateral en la que existe un intercambio comercial, por lo que no puede incluirse a las donaciones.

Que refiere, con relación a la transferencia de infraestructura de saneamiento efectuada por Southern Perú, que dicha empresa, en el año 1999 decidió transferirle un reservorio y redes de agua potable y alcantarillado correspondientes al campamento minero ubicado en la ciudad de Ilo que se convirtió en una zona urbana al construirse sobre ella la capital del distrito de Pacocha, obligándola con ello a seguir prestando el servicio de saneamiento a la población ubicada en dicha zona, y que si bien, en un principio, estas obras tuvieron la calidad de bienes privados, con el paso del tiempo adquirieron la calidad de bienes públicos y que, al tener esta característica, tales obras no pueden ser materia de comercio ni de donación entre particulares, como equivocadamente considera la Administración.

Que señala que la entrega de estas infraestructuras de saneamiento se sustenta en la Segunda Disposición Complementaria, Transitoria y Final de la Ley General de Servicios de Saneamiento, Ley Nº 26338, que contempla la obligación de efectuar los reembolsos correspondientes respecto de obras ejecutadas con anterioridad a la vigencia de la citada ley y que si bien la obligación de tal reembolso no se encuentra expresamente consignada en algunas de las cláusulas del convenio de transferencia, ello no es necesario, al constituir una obligación contemplada en la misma ley.

Que añade que los aportes de capital no reembolsables fueron efectuados por el Estado peruano a través del PRONAP, en cumplimiento del Contrato de Préstamo BID Nº 847/OC-PE y su reglamento, normas que por ser de carácter multinacional tienen la categoría de ley y son de cumplimiento obligatorio.

Que refiere que dentro de los programas de desarrollo del PRONAP, se encuentra el "Programa de Apoyo al Sector Saneamiento Básico", que se encuentra financiado por Contrato de Préstamo BID Nº 847/OC-PE y que, en cumplimiento del mismo, se suscribieron con las EPS diversos "Convenios de Participación de Asistencia Técnica y Financiera", en cuya cláusula quinta se establece, como obligación del PRONAP, aportar el financiamiento total para la ejecución del programa y transferir a la empresa los activos resultantes como aporte de capital no reembolsable, en los montos establecidos en el calendario de desembolsos.

Que en tal sentido, considera que estas asignaciones de capital no reembolsables no constituyen donaciones sino asignaciones de partidas presupuestarias efectuadas entre entidades públicas en cumplimiento de un convenio multinacional que tiene carácter de ley nacional pues, aún cuando tenga la formalidad de sociedad mercantil, en realidad, se trata de una entidad de derecho público.

Sy M



Tribunal Fiscal

Nº 01930-5-2010

Que con relación al reparo a la depreciación efectuada respecto de bienes adquiridos mediante donación, menciona que no existe dispositivo legal que limite la interpretación del término "valor de adquisición" a aquél derivado de un acto oneroso o que otorgue al término "adquisición", un significado distinto al contemplado en el derecho privado, de tal manera que dentro de este supuesto, se encontrarían los derivados de actos de liberalidad, como las donaciones.

Que considera que la base de cálculo de las depreciaciones debe ser el valor del bien con ocasión de su ingreso al patrimonio, el cual podrá ser el valor de compra o el valor de donación.

Que refiere que, atendiendo a sus fines, la depreciación no puede entenderse como un mecanismo sólo aplicable para la recuperación del capital invertido en la compra de un bien, sino como la distribución del desgaste del activo asignado a la producción de rentas gravadas originada durante toda su vida útil. Así, agrega que en la medida que dicho activo se incorpora al patrimonio de la empresa y es utilizado para la producción de renta, se reconoce la necesidad de que el desgaste o agotamiento que sufre dicho bien incida en los resultados de la empresa.

Que por otro lado, respecto a las diferencias entre agua producida y facturada durante los ejercicios 1999 y 2001, señala que éstas se producen por mermas referidas a "error de medición", "error de asignación", "uso clandestino", "consumos operacionales", "fugas visibles y no visibles" y "fugas en líneas de conducción" y que cumplió con presentar la documentación que las sustentan, de donde se puede llegar a determinar la metodología empleada para calcular los valores de las mermas por cada concepto y las pruebas realizadas para hallarlas.

Que según se observa de autos, (foja 923 del Expediente Nº 10940-05 y foja 2060 del Expediente Nº 20098-05), mediante Requerimientos Nº 115604 y 115520, la Administración dio inicio a los procedimientos de fiscalización de las obligaciones tributarias de la recurrente correspondientes a los períodos 1999 y 2001, en las que se efectuaron diversos reparos al Impuesto a la Renta de dichos ejercicios, que dieron lugar a la emisión de los valores impugnados.

Que en efecto, de acuerdo con el Anexo Nº 1 a la Resolución de Determinación Nº 112-003-0000817 (foja 1022 del Expediente Nº 10940-05), respecto del Impuesto a la Renta del ejercicio 1999, la Administración efectuó, entre otros, reparos por: 1) Donaciones recibidas de Southern Perú Copper Corporation y PRONAP no consideradas como ingresos; 2) Depreciación de bienes donados deducidos indebidamente; y, 3) Reparos al no haber sustentado las mermas, no sustenta la causalidad del gasto y no sustenta las pérdidas extraordinarias, determinando que por dicho ejercicio la recurrente no obtuviera pérdida, sino deuda tributaria.

Que por su parte, respecto del Impuesto a la Renta del ejercicio 2001, tal como se advierte del anexo a la Resolución de Determinación Nº 112-003-0000865 (foja 2118 del Expediente Nº 20098-05) la Administración reparó lo siguiente: 1) Donaciones recibidas de PRONAP no consideradas como ingresos; 2) Depreciación de bienes donados deducidos indebidamente; y, 3) Reparos por mermas no sustentadas. Asimismo, se advierte que la Administración desconoció el arrastre de pérdidas del ejercicio 1999, debido a que, como se ha indicado, como resultado del procedimiento de fiscalización por dicho ejercicio, la recurrente obtuvo utilidad y no pérdida, como había declarado.

Que los reparos antes mencionados influyeron en la determinación de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de mayo a diciembre de 1999 y de enero a diciembre de 2001, por lo que se emitieron las Resoluciones de Determinación Nº 112-003-0000808 a 112-003-0000816 y 112-003-0000853 a 112-003-0000865. Así, también se emitieron las Resoluciones de Multa Nº 112-002-0001072 a 112-002-0001077.

Que es objeto de controversia verificar si los referidos reparos efectuados por la Administración se encuentran de acuerdo a ley, toda vez que éstos han sido objeto de controversia por la recurrente.



Tribunal Fiscal

N° 01930-5-2010

1. Donaciones efectuadas por PRONAP y Southern Perú Copper Corporation no considerados como ingreso.

Que mediante Requerimientos N° 150212 y 104641 (fojas 916 y 917 del Expediente N° 10940-2005 y 2053 y 2054 del Expediente N° 20098-2005), la Administración comunicó a la recurrente que de la revisión de sus libros y registros contables así como de la documentación exhibida, observó que durante los ejercicios 1999 y 2001, recibió del PRONAP, en calidad de donación, equipos de pirometría, macromedidores y accesorios, equipos de detección de fuga tipo A, equipos de cómputo y software, un vehículo, equipos de comunicación, equipos de taller tipo A y equipos y muebles de oficina, detallados en el Anexo N° 2 al Requerimiento N° 150212 y en el Cuadro N° 3 del Requerimiento N° 104641; mientras que por el año 1999, Southern Perú Copper Corporation le transfirió en calidad de donación, el sistema de redes de agua y desagüe del campamento minero de Ilo, por lo que le requirió que sustentara el motivo por el cual no los consideró como renta gravada pues, de acuerdo con la teoría del flujo de riqueza aplicable a las empresas, contemplada en el último párrafo del artículo 3° de la Ley del Impuesto a la Renta, se encuentran gravados con dicho impuesto los ingresos provenientes de transferencias a título gratuito que realiza un particular a favor de otro.

Que de acuerdo con los puntos 1 y 2 de los Anexos N° 1 al resultado de los Requerimientos N° 150212 y 104641 (fojas 907 a 909 del Expediente N° 10940 y 2038 a 2043 del Expediente N° 20098-05), la Administración consideró que la recurrente no sustentó legal ni fehacientemente el motivo por el cual no gravó tales donaciones, por lo que procedió a mantener el reparo.

Que al respecto, cabe indicar que de acuerdo con el artículo 2° de la Ley N° 26338, publicada el 24 de julio de 1994, que aprobó la Ley General de Servicios de Saneamiento, la prestación de los servicios de saneamiento comprende, entre otras prestaciones, la de servicios de agua potable y alcantarillado.

Que el artículo 3° de la citada ley declara a los servicios de saneamiento como servicios de necesidad y utilidad pública y de preferente interés nacional, cuya finalidad es proteger la salud de la población y el ambiente.

Que el artículo 5° de la referida ley indica que las municipalidades provinciales son responsables de la prestación de los servicios de saneamiento y, en consecuencia, les corresponde otorgar el derecho de explotación a las entidades prestadoras, de conformidad con las disposiciones establecidas en dicha ley y en su reglamento, precisando en su artículo 6° que dichos servicios debían ser prestados por entidades públicas, privadas o mixtas, a quienes se les denominaría "entidades prestadoras de servicios" y que se constituirían con el exclusivo propósito de prestarlos.

Que el artículo 8° de la misma ley señala que corresponde al Ministerio de la Presidencia actuar como el organismo rector del Estado en los asuntos referentes a los servicios de saneamiento y, como tal, formular las políticas y dictar las normas para la prestación de los mismos.

Que por Decreto Supremo N° 09-95-PRES, publicado el 28 de agosto de 1995, se aprobó el Reglamento de la Ley N° 26338, estableciendo en su artículo 6° que las municipalidades provinciales prestarán los servicios de saneamiento a través de EPS.

Que de acuerdo con el inciso e) del artículo 11° del citado decreto, corresponde al Ministerio de la Presidencia, como organismo rector del Estado en los asuntos referentes al sector saneamiento, ejecutar programas de inversión para el mejoramiento y ampliación de los servicios de saneamiento, a nivel nacional, directamente o a través de las EPS públicas y municipales o de unidades ejecutoras creadas específicamente para tal fin.

Que mediante Resolución Ministerial N° 144-92-VC-1100, publicada el 27 de marzo de 1992, se creó la Unidad Ejecutora del Programa Nacional de Agua Potable y Alcantarillado, como órgano dependiente del Ministerio de Vivienda y Construcción, con autonomía técnica administrativa y financiera, señalando en sus considerandos que el Gobierno Peruano, en el marco de la reinserción en el sistema financiero



Tribunal Fiscal

N° 01930-5-2010

internacional, viene tratando con el Banco Interamericano de Desarrollo - BID la concertación de un préstamo destinado al financiamiento de un Programa Nacional de Agua Potable y Alcantarillado, y que en tanto culminara el proceso de reorganización del sector resultaba necesario crear la Unidad Ejecutora del Programa Nacional de Agua Potable y Alcantarillado, la que se encargaría de las funciones concernientes a la dirección y ejecución del programa así como a la operación de préstamos del BID.

Que mediante el Decreto Ley N° 25738, publicado el 26 de setiembre de 1992, se transfirió al Ministerio de la Presidencia la Unidad Ejecutora del Programa de Agua Potable y Alcantarillado, incluyendo las funciones, personal, infraestructura, recursos materiales, financieros, presupuestales y archivo documentario, encargándosele las funciones de la Dirección General de Saneamiento Básico a fin que actuara como el organismo rector del Estado en los asuntos referentes a los servicios de agua potable y alcantarillado.

Que por Decreto Supremo N° 018-93-PRES, publicado el 11 de agosto de 1993, se otorgó al Programa Nacional de Agua Potable y Alcantarillado la categoría de Proyecto Especial dentro del pliego del Ministerio de la Presidencia, indicándose en sus considerandos que la Unidad Ejecutora del Programa de Agua Potable y Alcantarillado tiene el objetivo específico de gestionar y posteriormente operar un crédito del Banco Interamericano de Desarrollo para ejecutar el Proyecto BID N° PE-0032, con el cual se lograría un mejoramiento sustancial del Sector Agua Potable y Alcantarillado.

Que mediante Resolución Ministerial N° 020-94-PRES se aprobó el Reglamento de Organización y Funciones del Proyecto Especial Programa Nacional de Agua Potable y Alcantarillado, así como su estructura orgánica correspondiente.

Que el 9 de diciembre de 1994 el Gobierno del Perú y el Banco Interamericano de Desarrollo suscribieron el Contrato de Préstamo N° 847/OC-PE (fojas 60 a 100 del Expediente N° 10940-05), a fin de cooperar en la ejecución de un programa para apoyar la consolidación y fortalecimiento del sector saneamiento, acordando que la ejecución de dicho programa y la utilización de los recursos de financiamiento serían llevados a cabo por el Gobierno del Perú, a través del Proyecto Especial Programa Nacional de Agua Potable y Alcantarillado – PRONAP del Ministerio de la Presidencia.

Que en el Numeral I del Anexo A del citado contrato se señala, entre los objetivos del programa de apoyo al sector de saneamiento básico, el mejoramiento institucional y operativo de las empresas que prestan los servicios de agua potable y alcantarillado en el país, la rehabilitación de la infraestructura existente, y la preparación de los planes de expansión de mínimo costo para la ampliación y mejoramiento de la infraestructura sanitaria, entre otros.

Que en el Numeral II del referido anexo se indica que el mejoramiento institucional y operativo de las EPS, comprende la ejecución de las acciones de fortalecimiento institucional, comercial y operativo de aproximadamente 35 EPS del sector, y la ejecución de obras de rehabilitación prioritarias en sistemas de agua potable y alcantarillado.

Que a través del Reglamento Operativo del mencionado contrato (fojas 130 a 140 del Expediente N° 10940-05) se establecieron los términos y condiciones que regirían la ejecución del programa, que sería ejecutado por PRONAP con los recursos que aportaría el Gobierno Peruano y los recursos provenientes del Préstamo N° 847/OC-PE.

Que en el Numeral IV del citado reglamento se indica que los recursos se utilizarían, entre otros, para el fortalecimiento de las EPS, con el fin de mejorar su capacidad en los aspectos técnicos, institucionales, financieros, comerciales y de operación y mantenimiento de obras y equipos, incluyéndose la ejecución de obras de rehabilitación para mejorar el servicio de agua potable y alcantarillado que proporcionan las EPS.

Que en el Numeral VII del aludido reglamento se señala que las funciones del PRONAP son, entre otras, firmar con las EPS los convenios para la ejecución de los proyectos, verificar el cumplimiento por parte de



Tribunal Fiscal

N° 01930-5-2010

las EPS de las cláusulas contractuales de los respectivos convenios de participación, del préstamo del BID y de las metas de seguimiento acordadas para el desarrollo del programa, solicitar el desembolso de los recursos provenientes del préstamo del BID y gestionar las transferencias de los recursos de contrapartida local, a fin de asegurar oportunamente el financiamiento del programa, y efectuar todas las licitaciones y contrataciones de bienes y servicios necesarios para la ejecución del programa de conformidad con las normas del BID.

Que en el Numeral IX del mismo reglamento se menciona que el Gobierno Peruano, a través del PRONAP, proporcionará los recursos necesarios para la ejecución del programa, los cuales serían de carácter no reembolsable y estarían formados por los del préstamo del BID y los de la contrapartida, añadiendo que los convenios PRONAP – EPS establecerán los mecanismos, condiciones y criterios para el traspaso a las EPS de los activos que se originen de la ejecución del programa, debiendo indicar los registros contables de las EPS, la naturaleza no reembolsable de los recursos utilizados en la ejecución de las obras construidas bajo el programa.

Que por Resolución Ministerial N° 397-96-PRES, publicada el 22 de setiembre de 1996, se aprobó el nuevo Reglamento de Organización y Funciones del Proyecto Especial Programa Nacional de Agua Potable y Alcantarillado, estableciendo en su artículo 7° que dicho proyecto tiene como finalidad ejecutar la I Etapa del Programa de Apoyo al Sector Saneamiento Básico – PASSB, y señalando en el inciso f) de su artículo 9°, entre unas de sus funciones, la de operar el Préstamo N° 847/OC-PE, otorgado por el Banco Interamericano de Desarrollo para la ejecución de la I Etapa del PASSB.

Que obra en autos copias de las Actas de Transferencias de fechas- 7 de julio, 30 de octubre y 30 de noviembre de 1998, 1 de febrero, 30 de mayo, 6 de setiembre y 24 de noviembre de 1999, referidos a macromedidores y accesorios, vehículo, equipos de comunicación, equipos de cómputo y software, equipos de taller tipo “A”, equipos de detección de fugas tipo “A” y equipos de pitometría tipo “A1” y “A2 (fojas 521, 522, 524, 526, 528 a 531 del Expediente N° 10940-2005), así como el Acta de Transferencia de Equipo de Cómputo de 2 de abril de 2001 y el Acta de Transferencia de Bienes y Equipo de 5 de abril de 2001 (fojas 1534 y 1535 del Expediente N° 20098-2005), entregados por el PRONAP como consecuencia del Plan de Adquisiciones del Programa de Mejoramiento Institucional y Operativo, financiado con el Contrato de Préstamo N° 847/OC-PE suscrito con el Banco Interamericano de Desarrollo, aspecto este último que no es discutido por la Administración.

Que en tal sentido, dado que las entregas de los mencionados bienes se produjeron en el marco del programa de apoyo al sector saneamiento, dichas entregas calificarían como un aporte de capital no reembolsable, por lo que habiéndose producido la transferencia de los citados bienes a la recurrente, corresponde determinar si éstas se encuentran gravadas con el Impuesto a la Renta.

Que según el último párrafo del artículo 3° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta aprobado por Decreto Supremo N° 054-99-EF, constituye renta gravada de las empresas, cualquier ganancia o beneficio derivado de operaciones con terceros.

Que por ingresos provenientes de operaciones con terceros debe entenderse aquellos obtenidos en el devenir de la actividad de la empresa en sus relaciones con otros particulares, en las que los intervinientes participan en igualdad de condiciones y por lo tanto consienten en el nacimiento de obligaciones, según lo ha indicado la Resolución del Tribunal Fiscal N° 616-4-99, publicada con el carácter de jurisprudencia de observancia obligatoria en el diario oficial “El Peruano” el 25 de julio de 1999.

Que según se aprecia de autos las transferencias materia de acotación fueron realizadas por el PRONAP en cumplimiento de la Ley N° 26338 y del Contrato de Préstamo N° 847/OC-PE, en su condición de organismo rector del Estado en los asuntos referentes a los servicios de saneamiento que comprende los servicios de agua potable y alcantarillado, calificados legalmente como de necesidad y de utilidad pública



Tribunal Fiscal

Nº 01930-5-2010

y de preferente interés nacional, a fin de ejecutar el "Programa de Apoyo al Sector de Saneamiento Básico".

Que las transferencias de activos antes anotadas no se encuentran comprendidas dentro del concepto de renta bajo la teoría del flujo de riqueza dado que fueron realizadas por el Estado —en su calidad de titular del servicio público de agua potable y alcantarillado— en cumplimiento de lo dispuesto por un marco normativo regulatorio de la prestación de un servicio de necesidad pública, en el que no actúa el "mercado" por lo que tales activos no fueron obtenidos en el devenir de la actividad de la empresa recurrente en sus relaciones con otros particulares, esto es, en igualdad de condiciones o en el que se haya consentido el nacimiento de obligaciones.

Que por lo expuesto, la entrega de activos realizada por el PRONAP a la recurrente no se encuentra gravada con el Impuesto a la Renta, por lo que debe revocarse la apelada en este extremo.

Que respecto al reparo efectuado por la Administración referido a considerar como ingreso gravado para el ejercicio 1999 la donación efectuada por Southern Perú Copper Corporation, obra en autos de fojas 241 a 243 del Expediente Nº 10940-2005, copia del Convenio de Transferencia Definitiva del Sistema de Redes de Agua Potable y Desagüe suscrito el 14 de abril de 1999, entre la mencionada empresa y la recurrente, mediante el cual, la primera transfería a favor de la segunda, el sistema de agua potable y alcantarillado de su propiedad, conformado por las siguientes instalaciones: 1) tanque metálico de almacenamiento de agua potable de 6 millones de galones de capacidad, ubicada en el nivel 100 m.s.n.m. al noreste de Pueblo Nuevo; 2) redes de distribución de agua y desagüe, incluido los sistemas de control existente; 3) planta de captación de aguas servidas, ubicadas en el nivel 7 m.s.n.m. al lado oeste de Pueblo Nuevo; 4) línea de impulsión desde la planta de captación hasta la ex planta de tratamiento de aguas servidas de Southern Perú Copper Corporation incluyendo la conexión al emisor actual de la EPS Ilo, ubicado en la parte baja de Pueblo Nuevo; y, 5) las demás instalaciones auxiliares a las descritas.

Que de acuerdo con el Comprobante de Diario Nº 372 (foja 538 del Expediente Nº 10940-2005), el registro contable de dichos bienes consistió en un cargo en la Cuenta 33 – Inmuebles, Maquinarias y Equipos y un abono en la Cuenta 56 – Capital Adicional, demostrando el registro contable de estas obras que éstas no han originado para la recurrente carga económica alguna, toda vez que fueron abonadas a una cuenta patrimonial y no a una cuenta por pagar.

Que si bien la recurrente sostiene que tal transferencia se efectuó en el marco de la Segunda Disposición Complementaria, Transitoria y Final de la Ley Nº 26338, Ley General de Servicios de Saneamiento, no ha acreditado que la entrega de bienes efectuada por Southern Perú Copper Corporation haya sido efectuada en virtud de la citada norma, o dentro del marco regulatorio de la prestación del servicio de saneamiento.

Que, conforme a lo expuesto, la transferencia materia de análisis constituye un acto de liberalidad que un ente particular (Southern Perú) efectuó a favor de otro particular (EPS Ilo S.A.), por lo que constituye un ingreso gravado para la recurrente al provenir de una operación con un tercero, tal como lo dispone el último párrafo del artículo 3º de la Ley del Impuesto a la Renta, y en consecuencia procede confirmar el reparo bajo análisis.

2. Depreciación de bienes donados.

Que por su parte, el artículo 37º de la citada Ley del Impuesto a la Renta prevé 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, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por dicha ley, siendo en consecuencia deducibles, entre otros, las depreciaciones por desgaste u obsolescencia de los bienes del activo fijo, conforme lo establece el inciso f) del citado artículo.



Tribunal Fiscal

Nº 01930-5-2010

Que al respecto, el artículo 38° de la mencionada ley, señala en su primer párrafo que el desgaste o agotamiento que sufran los bienes del activo fijo que los contribuyentes utilicen en negocios, industria, profesión u otras actividades productoras de rentas gravadas de tercera categoría, se compensará mediante la deducción por las depreciaciones admitidas en esta Ley y que, tales depreciaciones se aplicarán a los fines de la determinación del impuesto y para los demás efectos previstos en normas tributarias.

Que desde el punto de vista contable, la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) N° 16 establece que califican como activos fijos o Inmuebles, Maquinaria y Equipo, los que posee una empresa para ser utilizados en la producción o suministro de bienes y servicios, para ser alquilados a terceros o para propósitos administrativos, y que se espera sean usados durante más de un período, precisando que éstos deben ser materia de depreciación a efecto de reflejar su consumo y en función a la vida útil esperada, considerando que por dicho consumo se refleja el desgaste físico y otros factores que afectan a los bienes, como la obsolescencia técnica y el deterioro.

Que el artículo 41° de la Ley del Impuesto a la Renta prescribe que las depreciaciones se calcularán sobre el valor de adquisición o producción de los bienes o sobre los valores que resulten del ajuste integral por inflación del balance efectuado conforme a las disposiciones legales en vigencia.

Que conforme se ha señalado en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 05349-3-2005, la depreciación de los bienes recibidos en donación resulta procedente, entre otras razones por cuanto su deducción como gasto para efecto de determinar el Impuesto a la Renta de tercera categoría tiene como razón fundamental el reconocer el desgaste o agotamiento que sufren dichos bienes por haber sido utilizados por los contribuyentes en actividades productoras de rentas gravadas con el aludido impuesto, sin que la Ley del Impuesto a la Renta haya distinguido si tales bienes ingresaron al patrimonio a título gratuito u oneroso.

Que según se observa de los numerales 2 y 3 de los Anexos N° 1 de los resultados de los Requerimientos N° 150212 y 104641 (fojas 904 a 906 del Expediente N° 10940-2005 y fojas 2036 a 2038 del Expediente N° 20098-2005), la Administración reparó la depreciación y amortización de los bienes donados por PRONAP y por Southern Perú, registrados en la Cuenta 33 – Inmuebles Maquinarias y Equipos y en la Cuenta 34 – Intangibles, cuya relación se encuentra detallada en los Anexos N° 3 de dichos resultados, al haber sido adquiridos de forma gratuita.

Que sin embargo, de acuerdo al criterio establecido en la citada Resolución N° 05349-3-2005, en lo que respecta a la depreciación de los bienes del activo fijo, dicho reparo no resulta procedente, por lo que debe ser dejado sin efecto.

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

Que como se advierte de la norma anterior, nuestra legislación adopta como regla general que los activos intangibles no constituyen gastos deducibles. No obstante ello, de manera excepcional, contempla la posibilidad de que sean deducibles en un solo ejercicio o amortizados en 10 años, siempre que se cumpla con dos supuestos, que exista un "precio pagado" y que se trate de "intangibles de duración limitada".

Que en tanto los intangibles anotados durante el ejercicio 2001 en la Cuenta 34 han sido transferidos por el PRONAP a la recurrente en calidad de donación, éstos no se encuentran dentro de la excepción contemplada en el inciso g) del artículo 44° de la Ley del Impuesto a la Renta para que sea procedente su amortización; por tanto, corresponde mantener el reparo en este extremo.



Tribunal Fiscal

Nº 01930-5-2010

3. Mermas no sustentadas.

Que de acuerdo con el inciso f) del artículo 37° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta aprobado por Decreto Supremo N° 054-99-EF, son deducibles las depreciaciones por desgaste u obsolescencia de los bienes de activo fijo y las mermas y desmedros de existencias debidamente acreditados, de acuerdo con las normas establecidas en los artículos siguientes.

Que el inciso c) del artículo 21° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 122-94-EF, según texto vigente para el ejercicio 1999, establecía que para la deducción de los desmedros de existencias a que se refiere el inciso f) del citado artículo 37°, la SUNAT aceptaría como prueba la destrucción de las existencias efectuadas ante Notario Público o Juez de Paz a falta de aquél, indicando que la SUNAT podría establecer procedimientos alternativos o complementarios a los indicados, tomando en consideración la naturaleza de las existencias o la actividad de la empresa.

Que como se advierte, durante el ejercicio 1999, las normas del Impuesto a la Renta no contemplaban disposición adicional respecto a la acreditación de las mermas, como sí lo hacía con relación al desmedro, lo cual no significaba que los contribuyentes estuvieran exentos de contar con la respectiva documentación que sustentara y acreditara tales pérdidas.

Que si bien durante el citado período no existía una definición de lo que debía entenderse como merma, de acuerdo a los criterios recogidos en las Resoluciones N° 724-1-97, 199-4-2000, 675-2-2001 y 2684-4-2003, ésta implicaba la evaporación o desaparición de insumos, materias primas o bienes intermedios durante el proceso productivo o de comercialización, es decir, la pérdida en la cantidad del bien.

Que para el **ejercicio 2001**, se encontraba vigente el texto del inciso c) del artículo 21° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, modificado por Decreto Supremo N° 194-99-EF, publicado el 31 de diciembre de 1999, según el cual, debe entenderse por “merma” a la pérdida física, en el volumen, peso o cantidad de las existencias, ocasionada por causas inherentes a su naturaleza o al proceso productivo.

Que asimismo, dicho inciso agrega que cuando la SUNAT lo requiera, el contribuyente deberá acreditar las mermas mediante un informe técnico emitido por un profesional independiente, competente y colegiado o por el organismo técnico competente y que dicho informe deberá contener por lo menos la metodología empleada y las pruebas realizadas, en caso contrario, no se admitirá la deducción.

Que mediante Requerimientos N° 150218 y 00105856 (foja 897 del Expediente N° 10940-2005 y 2035 del Expediente N° 20098-2005), la Administración comunicó a la recurrente que de la documentación exhibida, observó que durante los ejercicios 1999 y 2001, se produjeron 5,705,614 m³ y 4, 447,537m³ de agua y que se había facturado 2,181,536 m³ y 1,801,587m³, existiendo una diferencia de 3,524,078 m³ y 2,645,950m³, respectivamente, según detalle de los Anexo N° 1 de dichos requerimientos¹, por lo que solicitó a la recurrente que sustentara legal y fehacientemente, con la documentación probatoria, el motivo por el cual no facturó dichas diferencias.

Que en respuesta a los mencionados requerimientos, con fechas 1 de abril de 2003 y 15 de marzo y 23 de setiembre de 2004, la recurrente presentó los siguientes informes: i) “Sustento Técnico de Agua No Contabilizada en el Sistema de Agua Potable de la EPS Ilo S.A.” (fojas 412 a 415 del Expediente N° 10940-2005), en el que se indica que las pérdidas de agua alcanzan el 60.46% como promedio para el año 1999; ii) “Evaluación Técnica de los componentes del sistema de agua potable de la EPS – Ilo donde se presentan pérdidas de masa o agua no contabilizada correspondiente al ejercicio 1999 y 2001”, elaborado por el ingeniero (fojas 140 a 188 del Expediente N° 10940-

¹ La información respecto al volumen de producción de agua mensual y de la facturación mensual, en base a los cuales se detectó las diferencias observadas por la Administración, se obtuvieron de los Informes Técnicos de la Producción de Agua de la Planta de Tratamiento y del reporte “Resumen de Facturación”.



Tribunal Fiscal

Nº 01930-5-2010

2005) y iii) cuadro de "Determinación Técnica de las mermas en el sistema de agua potable" y el informe técnico "Evaluación Técnica de los componentes del sistema de agua potables de las EPS – Ilo donde se presentan pérdidas de masa o A.N.C. correspondientes al ejercicio 2001", elaborado por el ingeniero (fojas 1600 a 1641 del Expediente Nº 20098-2005).

Que sin embargo, en el primero de los informes citados no precisa los motivos de la existencia ni la incidencia de los factores involucrados en la determinación del agua no facturada, en el punto 4 del segundo informe se indica que los porcentajes de mermas en cada uno de los componentes del sistema han sido calculados en base a los estudios realizados por la recurrente en el año 2000, sin detallar la metodología utilizada para efectuar tal proyección y respecto del tercer informe se tiene que a pesar de señalar que las pérdidas de masa de agua corresponden al año 2001, se advierte que los estudios realizados corresponden al ejercicio 2000, con lo cual, al igual que el punto anterior, no se puede tener certeza de que los valores, montos y porcentajes de los distintos rubros que componen el volumen de agua no facturada correspondan efectivamente al ejercicio 2001.

Que en tal sentido, los informes que presentó la recurrente no pueden ser considerados como sustentatorios de las diferencias existentes entre el agua producida y la facturada para los ejercicios 1999 y 2001.

Que sin embargo, obra en autos copia del "Informe Técnico sustentatorio de las mermas producidas en el sistema de agua potable administrado por la EPS Ilo S.A.", elaborado por la Superintendencia Nacional de Servicios de Saneamiento - SUNASS a solicitud de la Administración, según el cual, en el año 1999, el agua no contabilizada por la recurrente llegó a representar el 63% de la producción, estando desagregada de la siguiente manera: i) Sobreestimación de la producción (-1%); ii) sub medición de consumos (54,5%); iii) diferencia entre la asignación de consumos y el consumo real (6,7%); iv) merma en la red de distribución (37,7%) y v) consumos clandestinos (15%).

Que en consecuencia corresponde determinar si las pérdidas de agua producidas por los citados conceptos califican como mermas.

Que tal como se indicó anteriormente, por merma se entiende la pérdida física en el volumen, peso o cantidad de las existencias, ocasionada por causas inherentes a su naturaleza o al proceso productivo o de comercialización.

Que de acuerdo con lo expuesto, la pérdida de agua por sobreestimación de la producción, diferencias entre la asignación de consumos y el consumo real, y los consumos clandestinos no constituyen mermas, puesto que la pérdida de agua no resulta imputable a la naturaleza ni al proceso de producción o comercialización.

Que en el caso de la **sobreestimación de la producción** se tiene un error de cálculo por exceso de la cantidad de agua producida, lo que implica un exceso que no es real y en consecuencia no genera pérdida alguna.

Que con relación a **la diferencia entre la asignación de consumos y el consumo real**, se tiene que las pérdidas de agua producidas por fallas en la asignación de consumos, que corresponden a diferencias entre los volúmenes asignados y los consumos que efectivamente realizan los usuarios que hacen uso del servicio sin medición, no califican como mermas, por cuanto dichas pérdidas son consecuencia de la política comercial de la recurrente, que a efecto de la facturación del servicio asigna a ciertos usuarios un determinado volumen de agua no sujeto a medición, no habiendo la recurrente acreditado que dichas pérdidas fueran imputables ni a la naturaleza ni al proceso de producción, por lo que el reparo se ajusta a ley.

Que con relación a los consumos clandestinos cabe indicar que la pérdida de agua no se debe al proceso de producción o comercialización sino más bien al actuar de terceros, criterio que en un caso similar al de autos ha sido establecido por este Tribunal en las Resoluciones Nº 00915-5-2004 y 07474-4-2005.



Tribunal Fiscal

Nº 01930-5-2010

Que sin embargo, conforme a las citadas resoluciones, de tratarse de pérdidas extraordinarias calificarían como gasto deducible de acuerdo con el inciso d) del artículo 37° de la citada Ley del Impuesto a la Renta, siempre que se cumpliera con los requisitos contemplados en la referida norma.

Que según el inciso d) del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta, resultan deducibles *“Las pérdidas extraordinarias sufridas por caso fortuito o fuerza mayor en los bienes productores de renta gravada o por delitos cometidos en perjuicio del contribuyente por sus dependientes o terceros, en la parte que tales pérdidas no resulten cubiertas por indemnizaciones o seguros y siempre que se haya probado judicialmente el hecho delictuoso o que se acredite que es inútil ejercitar la acción judicial correspondiente”*.

Que en atención a la norma antes glosada, existen dos supuestos para que se acepte la deducción como gasto de las pérdidas extraordinarias por delitos cometidos en perjuicio del contribuyente, esto es, que se haya probado judicialmente el hecho delictuoso o que se haya acreditado que es inútil ejercitar la acción judicial correspondiente.

Que en el presente caso, no obra en autos documentación alguna que acredite que se hubiera probado judicialmente los delitos en perjuicio de la recurrente, por lo que corresponde analizar si se presenta el otro supuesto, esto es, si resulta inútil ejercitar la acción judicial correspondiente.

Que cabe mencionar que en un caso similar, en cumplimiento de la Resolución del Tribunal Fiscal Nº 00915-5-2004, la Administración emitió la Resolución de Intendencia Nº 0650150000070/SUNAT del 27 de mayo de 2004, habiendo ingresado a este Tribunal la apelación interpuesta contra dicha resolución mediante Expediente Nº 6078-2004, según se aprecia del sistema informático del Tribunal Fiscal.

Que en la citada Resolución de Intendencia Nº 0650150000070/SUNAT, la Administración señala respecto a las pérdidas extraordinarias por consumo clandestino que al amparo de lo establecido en el inciso d) del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta, *“... corresponde que éstas sean admitidas como gastos del ejercicio en revisión, pues de las consideraciones expuestas por el recurrente se advierte que resulta inútil ejercitar la acción judicial correspondiente”*.

Que cabe indicar que en el caso de autos resulta evidente que la recurrente encuentre las mismas dificultades para detectar las conexiones clandestinas y a los agentes infractores, por lo que resultaría inútil ejercitar la acción judicial.

Que teniendo en cuenta que resulta inútil ejercitar la acción judicial correspondiente, procede que se acepte la deducción de las pérdidas de agua por consumos clandestinos, las cuales representan el 15% del total producido por la recurrente conforme se observa del Informe Técnico emitido por SUNASS que obra en autos (fojas 431 a 443), por lo que procede dejar sin efecto este extremo de presente reparo.

Que por otro lado, respecto a la **sub medición de consumos y merma en la red de distribución**, cabe indicar que el artículo 10° de la Ley General de Saneamiento, Ley Nº 26338, establece que, entre otros, los sistemas que integran los servicios de saneamiento, se encuentra el servicio de agua potable, que incluye los sistemas de producción y de distribución.

Que conforme a la citada norma, el sistema de producción comprende la captación, almacenamiento y conducción de agua cruda, así como el tratamiento y conducción de agua tratada, mientras que el sistema de distribución comprende el almacenamiento, redes de distribución y dispositivos de entrega al usuario, como conexiones domiciliarias inclusive la medición, pileta pública, unidad sanitaria y otros.

Que este Tribunal en la Resolución Nº 03722-2-2004 del 28 de mayo de 2004, ha establecido que las mermas además de ocurrir en el proceso productivo pueden producirse por el manipuleo de los bienes, señalando que constituían mermas las pérdidas ocurridas por la naturaleza frágil de los vidrios comercializados y transportados por la recurrente desde el puerto de embarque hasta su entrega al consumidor final.



Tribunal Fiscal

Nº 01930-5-2010

Que en la citada resolución, se hace referencia a otras resoluciones emitidas por este Tribunal, como las N° 199-4-2000 y 16274, habiéndose establecido *“Que en el concepto de MERMAS están comprendidas: la pérdida de productos en el proceso de elaboración y de envasado de cerveza, la rotura de botellas llenas dentro del almacén de la Planta y en el manipuleo de embarque del depósito a los medios de transporte, y las pérdidas susceptibles en operaciones que se realizan normalmente, tales como la cerveza envasada que no reúne las condiciones formales para su venta, como igualdad de niveles o contenido, etc., que se suele entregar al personal ó gratuitamente al público”*.

Que en el caso de autos, la recurrente presta el servicio de agua potable que por su naturaleza requiere ser captada, almacenada, tratada y conducida a través de las redes de distribución hasta su posterior entrega al usuario, utilizando las conexiones domiciliarias instaladas para tal efecto y registrándose en los respectivos medidores, el volumen de agua consumida.

Que resulta usual que los medidores registren un menor consumo de agua, al estar expuestos a una serie de desperfectos ocasionados por el transcurso del tiempo y su uso permanente, siendo técnicamente complicado el control del sub registro de dichos medidores conforme se señala en el informe emitido por SUNASS, que los califica como fugas no visibles.

Que sobre el particular, mediante Resolución de Intendencia N° 0650150000070/SUNAT, emitida en cumplimiento de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 00915-5-2004, referida a un caso similar al de autos, la Administración luego de evaluar los argumentos expuestos por el contribuyente y analizar la documentación proporcionada por éste, señaló que *“...corresponde considerar como costo las pérdidas originadas por el subregistro de medidores, pues constituyen mermas que forman parte del proceso productivo”*.

Que conforme se glosa en la citada resolución de intendencia, los argumentos del contribuyente se encontraban referidos a que el subregistro de medidores se originaba en el desgaste que sufrían en su calidad de aparatos mecánicos los medidores de agua tanto por su antigüedad como por su calidad constructiva, asimismo, a que por la dureza del agua que se distribuía se formaba el denominado caliche, el cual se incrustaba en el filtro y en los mecanismos internos del medidor, generando el subregistro del volumen consumido, a lo que se sumaba la estructura de los medidores que ocasionaba una acumulación de sedimentos que entorpecían el giro de la turbina, lo que también provocaba el anotado subregistro.

Que a título ilustrativo, cabe señalar que el Reglamento para la Comercialización de Combustibles Líquidos Derivados de los Hidrocarburos aprobado por Decreto Supremo N° 053-93-EM, derogado por Decreto Supremo N° 030-98-EM, señaló en su artículo 52° que las mermas se producían, entre otras, por la descompensación en la calibración de los surtidores, situación que se asemeja a los sub registros de medición en el caso del servicio de agua potable.

Que de la misma forma, con relación a la red de distribución se tiene que en su recorrido el agua se pierde por fugas en las tuberías, válvulas y accesorios, las que son muy difíciles de detectar debido a que el sistema de distribución se encuentra enterrado, siendo los factores determinantes de las fugas el tipo de material, la antigüedad de las tuberías y accesorios y la dinámica del suelo, por lo que de manera similar al de los medidores, aquellos están expuestos a desperfectos por el transcurso del tiempo que afectan su funcionamiento favoreciendo la pérdida del agua.

Que en tal sentido, la pérdida física en el volumen del agua por errores de precisión en el registro de los medidores o subregistro de medidores y la red de distribución califican como merma, tal como ha sido



Tribunal Fiscal

Nº 01930-5-2010

reconocido en el informe emitido por SUNASS², que constituye el organismo técnico competente a que se refiere el reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, por lo que siendo procedente la deducción de dichos conceptos, el reparo efectuado por la Administración no se encuentra en este extremo arreglado a ley.

4. Pagos a cuenta.

Que las Resoluciones de Determinación Nº 112-003-0000808 a 112-003-0000816, emitidas por los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de abril a diciembre de 1999, según se advierte del anexo que obra a foja 1039 del Expediente Nº 10940-2005, se sustentan en los reparos por diferencias detectadas entre los ingresos declarados y registrados por dichos períodos que no fueron debidamente sustentados por la recurrente en la etapa de fiscalización, los que al no haber sido materia de impugnación en el presente caso, corresponde que sean confirmados. Asimismo, se aprecia que por los meses de abril, mayo, setiembre y noviembre, la Administración incluyó como ingresos gravados, los bienes donados por Southern Perú Copper Corporation y por el PRONAP.

Que al respecto, al haberse determinado que la transferencia efectuada por Southern Perú Copper Corporation constituye un ingreso gravado por tratarse de una operación con terceros, correspondía que dicho monto sea incluido en la determinación del pago a cuenta de abril de 1999, como en efecto se ha hecho, por lo que dicho reparo resulta correcto.

Que por el contrario, siendo que se ha verificado que las donaciones efectuadas por el PRONAP a la recurrente se efectuaron en cumplimiento de un mandato legal y que, por tanto, no se encontraban afectas al Impuesto a la Renta, corresponde revocar la apelada a efecto que la Administración reliquide la determinación de los pagos a cuenta excluyendo tales conceptos.

Que por otro lado, respecto a los reparos por los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de los meses de enero a diciembre de 2001 se tiene que de acuerdo con el anexo a las Resoluciones de Determinación Nº 112-003-0000853 a 112-003-0000864 (foja 2114 del Expediente Nº 20098-05), éstos han sido establecidos como resultado del nuevo coeficiente aplicable a los meses de enero y febrero de 2001 ya que por el ejercicio 1999 se determinó que la recurrente no contaba con pérdida arrastrable aplicable contra dichos pagos. Asimismo en el mes de octubre del mismo año, se ha considerado como ingreso gravable, las donaciones efectuadas por el PRONAP.

Que toda vez que la Administración deba recalcular la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 1999, el cual, influirá en la determinación de los pagos a cuenta del ejercicio 2001, tanto en lo que respecta al coeficiente aplicable a los meses de enero y febrero de 2001 así como en la existencia o no de saldo a favor arrastrable que pudiera ser compensable con los mismos, corresponde que la Administración proceda de la misma manera y reliquide las Resoluciones de Determinación Nº 112-003-0000853 a 112-003-0000864 en función a los resultados que obtenga.

Que por último, respecto al reparo al pago a cuenta del mes de octubre de 2001 por ingresos gravados provenientes de las donaciones efectuadas por PRONAP, cabe indicar que éste ha sido dejado sin efecto por la presente resolución, por lo que en el mismo sentido procede dejar sin efecto el reparo al pago a cuenta del indicado periodo en este extremo.

Que en virtud a lo expuesto, procede revocar la apelada en este extremo, debiendo la Administración efectuar la reliquidación de los referidos pagos a cuenta en lo que resulta pertinente.

² De conformidad con el artículo 9º de la Ley Nº 26338, Ley General de Servicios de Saneamiento, corresponde a la Superintendencia Nacional de Servicios de Saneamiento, garantizar a los usuarios la prestación de los servicios de saneamiento en las mejores condiciones de calidad, contribuyendo a la salud de la población y a la preservación del ambiente, para lo cual debe ejercer las funciones establecidas en la Ley Nº 26284.



Tribunal Fiscal

Nº 01930-5-2010

5. Resoluciones de Multa

Que de acuerdo con el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, aprobado por Decreto Legislativo N° 816, y cuyo texto se mantuvo hasta la entrada en vigencia del Decreto Legislativo N° 953 el 6 de febrero de 2004, constituye infracción el no incluir en las declaraciones ingresos, rentas, patrimonio, actos gravados o tributos retenidos o percibidos, o declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias que influyan en la determinación de la obligación tributaria.

Que las Resoluciones de Multa N° 112-002-0001071 y 112-002-0001072 fueron emitidas en base a los reparos establecidos por la Administración respecto del pago a cuenta del Impuesto a la Renta de los meses de enero y febrero de 1999 contenidos en las Resoluciones de Determinación N° 112-003-0000818 y 112-003-0000819³, tal como se advierte de las cédulas de determinación que obran en el Expediente N° 10940-2005 (fojas 874 y 875), de las que se observa que la sanción impuesta en aquellas equivale al 50% del tributo omitido determinado en estas últimas, por lo que al encontrarse conforme a ley, corresponde confirmar la resolución apelada en este extremo.

Que toda vez que la Resolución de Multa N° 112-002-0001073, girada por la infracción del numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, fue emitida como consecuencia de los reparos al pago a cuenta del Impuesto a la Renta de abril de 1999, lo que ha sido mantenido en esta instancia, corresponde fallar en igual sentido.

Que respecto a las Resoluciones de Multa N° 112-002-0001074 a 112-002-0001076, emitidas por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario antes citado, al estar sustentadas en los reparos a los pagos a cuenta de mayo, setiembre y noviembre de 1999, respecto de los cuales, se han dejado sin efecto los referidos a los ingresos gravados por donaciones recibidas por el PRONAP, la Administración deberá recalcular el importe de las multas, teniendo en cuenta la nueva liquidación que efectúe por los mencionados períodos.

Que de igual manera, deberá proceder con la Resolución de Multa N° 112-002-0001077, girada por el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, al estar sustentada en los reparos a la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 1999, respecto del cual, la Administración deberá efectuar una nueva liquidación con ocasión de los reparos que han sido levantados en esta instancia.

Que en virtud a lo expuesto, procede revocar la apelada en el extremo referido a la Resolución de Multa N° 112-002-0001073 a 112-002-0001077, a efecto que la Administración proceda conforme a lo expuesto en la presente resolución.

Que cabe señalar que la diligencia de informe oral se realizó el 17 de febrero de 2010, con la asistencia de ambas partes, según Constancia de Informe Oral N° 0023-2010-EF.

Con los vocales Moreano Valdivia, Ezeta Carpio, y con sus votos discrepantes en parte, e interviniendo como ponente la vocal León Pinedo.

RESUELVE:

1. **ACUMULAR** los procedimientos seguidos con Expedientes N° 10940-2005 y 20098-2005.
2. **REVOCAR** las Resoluciones de Intendencia N° 1150140000311/SUNAT y 1150140000379/SUNAT de 31 de mayo y 30 de setiembre de 2005, en los extremos referidos a los ingresos gravables recibidos del PRONAP, por la depreciación de activos fijos recibidos en donación, por la deducción de las mermas por concepto de sub medición de consumos y en la red de distribución, por la deducción de la pérdida extraordinaria por consumos clandestinos, pagos a cuenta y Resoluciones de Multa N° 112-002-0001073 a 112-002-0001077, a efecto que la Administración proceda conforme a lo expuesto en

³ Las que no fueron impugnadas por la recurrente según información contenida en la ficha del valor que obra en autos.

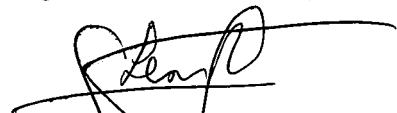


Tribunal Fiscal

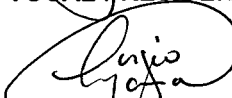
Nº 01930-5-2010

la presente resolución y **CONFIRMARLA** en lo demás que contiene, debiendo la Administración proceder conforme a lo expuesto en la presente resolución

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



LEÓN PINEDO
VOCAL PRESIDENTA



Moreno de la Cruz
Secretario Relator
LP/MC/B/l/mpe.

VOTO DISCREPANTE EN PARTE DEL VOCAL MOREANO VALDIVIA:


En cuanto a la acotación efectuada respecto de las donaciones efectuadas por Southern Perú Copper Corporation a la recurrente, debe indicarse que la Administración no se ha pronunciado sobre la causa (sea contractual, concesional, legal, entre otros) que originó dicha entrega a título gratuito, aspecto que sí suscitaba ser objeto de pronunciamiento de acuerdo con el artículo 129º del Código Tributario, por lo que soy de opinión de que se declare nula la apelada en este extremo.

Por otro lado, debe indicarse que si bien el inciso f) del artículo 37º y el artículo 38º del texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta aprobado por Decreto Supremo Nº 054-99-EF, admitían la deducción de las depreciaciones por desgaste u obsolescencia que sufran los bienes del activo fijo que los contribuyentes utilicen en negocios, industria, profesión u otras actividades productoras de rentas gravadas de tercera categoría, también lo es que de conformidad con el artículo 41º de dicha ley las depreciaciones se calculan sobre el valor de adquisición o producción, el cual no existe tratándose de un activo que ha sido adquirido a título gratuito –en el que no hubo inversión alguna que justificara para efectos impositivos el reconocimiento de su amortización o depreciación–, siendo preciso anotar que las normas que regulaban el Impuesto a la Renta durante los ejercicios acotados no atribuían o asignaban valor alguno a los activos adquiridos a título gratuito, en consecuencia soy de opinión que se confirme la apelada en cuanto a los reparos realizados por tal concepto.

Asimismo manifiesto mi conformidad con los demás extremos expuestos en la presente resolución.



MOREANO VALDIVIA
VOCAL



Moreno de la Cruz
Secretario Relator
MV/MC/l/mpe.



Tribunal Fiscal

Nº 01930-5-2010

VOTO DISCREPANTE EN PARTE DEL VOCAL EZETA CARPIO:

En cuanto al reparo por donación efectuada por PRONAP no consideradas como ingreso, se observa de autos, que la Administración consideró conforme con la teoría del flujo riqueza prevista en el artículo 3º de la Ley del Impuesto a la Renta, que la donación efectuada por PRONAP de diversos equipos y vehículos, constituye renta gravada para efecto del Impuesto a la Renta.

Según lo señalado por el último párrafo del artículo 3º del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta aprobado por Decreto Supremo Nº 054-99-EF, constituye renta gravada de las empresas, cualquier ganancia o beneficio derivado de operaciones con terceros.

La norma antes glosada recoge la teoría de renta conocida en doctrina como “flujo de riqueza”, según la cual es renta la ganancia, beneficio o enriquecimiento que obtenga un sujeto en un ejercicio determinado, como producto de sus operaciones o transacciones con terceros, en la cual se incluye al Estado, sean a título oneroso o gratuito.

En ese entendido, será renta de las empresas toda aquella ganancia que provenga de sus relaciones con otros particulares, incluido el Estado cuando actúe en igualdad de condiciones, esto es, como un particular más, sin importar la naturaleza del acto que origina el enriquecimiento, ni el título bajo el cual se realiza.

En tal virtud, corresponde determinar si se ha producido una transferencia de bienes en propiedad a favor de la recurrente y, de ser el caso, si dicha transferencia ha sido efectuada por el Estado en una relación de igualdad con la recurrente, a efecto de establecer si el ingreso por tal operación se encuentra gravado con el Impuesto a la Renta.

En el presente caso, de los elementos probatorios que obran en autos, se advierte que la referida transferencia a título gratuito no se efectuó por mandato de dispositivos legales sino en virtud a un convenio celebrado entre el Estado, a través del PRONAP y la recurrente, y si bien el PRONAP se encontraba facultado para ejecutar programas de apoyo a la consolidación y fortalecimiento del sector saneamiento, debe tenerse presente que al tratarse de ingresos obtenidos en virtud de un acuerdo de voluntades entre el Estado y un particular, en el que ambas partes actúan en igualdad de condiciones, se está ante ingresos provenientes de operaciones con terceros.

En consideración a lo expuesto, soy de la opinión que debe mantenerse el reparo bajo análisis, asimismo manifiesto mi conformidad con los demás extremos expuestos en la presente resolución.

EZETA CARPIO
VOCAL

Moreno de la Cruz
Secretario Relator
EC/MC/mpe.