



# Tribunal Fiscal

N° 17861-1-2012

**EXPEDIENTE N°** : 8067-2009  
**INTERESADO** :  
**ASUNTO** : Impuesto a la Renta, Impuesto General a las Ventas y Multas  
**PROCEDENCIA** : Lima  
**FECHA** : Lima, 26 de octubre de 2012

**VISTA** la apelación interpuesta por la  
contra la Resolución de Intendencia N° 0150140007950 de 30 de diciembre de 2008, emitida por la Intendencia de Principales Contribuyentes Nacionales de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - SUNAT, que declaró fundada en parte la reclamación interpuesta contra las Resoluciones de Determinación N° 012-003-0007176 y 012-003-0007084, giradas por el Impuesto a la Renta de los ejercicios 2000 y 2001, 012-003-0005814 a 012-003-0005825 y 012-003-0007071 a 012-003-0007083, emitidas por el Impuesto General a las Ventas de los periodos enero a diciembre de 2000 y 2001, y contra las Resoluciones de Multa N° 012-002-0005680 a 012-002-0005689 y 012-002-0006966 a 012-002-0006974, emitidas por la infracción tipificada en los numerales 1 y 2 del artículo 178° del Código Tributario.

## CONSIDERANDO:

### I. ARGUMENTOS

#### De la recurrente

Que señala que no está de acuerdo con la interpretación de la Administración respecto del Convenio de Pago suscrito en representación del Estado por COLFONAVI, puesto que considera que el importe reparado fue pagado al Estado como consecuencia exclusiva y directa de una transacción extrajudicial suscrita con el Ministerio de Economía y Finanzas en representación del Estado y que el reparo no constituye un pago destinado a la adquisición de activos bajo la modalidad denominada Contribución Reembolsable regulada en la Ley de Concesiones Eléctricas, sino en el pago de una nueva obligación creada por las partes al amparo de un régimen normativo especial regulado por la Ley N° 26969 y normas reglamentarias, cuyo origen es la transacción extrajudicial, siendo que dicha obligación se devengó íntegramente el 2000 y es absolutamente distinta a aquellas deudas inciertas y no determinadas que fueron materia de controversia con los usuarios eléctricos y luego transferidos al Estado, por lo que alega que la causalidad surge de dicho régimen legal especial y del acuerdo transaccional, más no de la aplicación de la Ley de Concesiones Eléctricas.

Que agrega que no existía una deuda cierta ni determinada de cargo de la recurrente con los usuarios eléctricos por concepto de contribuciones reembolsables, puesto que nunca reconoció la existencia de las mismas ni de su importe total debido a la deficiencias y controversias que existieron en la interpretación de los regímenes legales bajo los cuales supuestamente se habrían generado las mismas.

Que reseña que en virtud al Decreto Ley N° 25520, el Estado otorgó préstamos a asociaciones de vivienda, cooperativas, asentamientos humanos y pueblos jóvenes con cargo a los recursos del Fondo Nacional de Vivienda FONAVI para que éstos puedan realizar obras de electrificación, creándose así una relación de crédito entre el Estado, como acreedor, y el futuro usuario eléctrico, en calidad de deudor, relación en la que las empresas eléctricas no tenían intervención ni participación. Refiere que sin embargo, dichas normas no regularon un mecanismo específico para verificar el destino de tales préstamos ni para que las empresas tomaran conocimiento del mismo, siendo que quien debía encargarse de las cobranzas de los préstamos era FONAVI, lo que sustenta en el Informe Especial sobre las Contribuciones Reembolsables provenientes de los aportes de los pobladores y el FONAVI a las empresas eléctricas elaborado por la Comisión Investigadora sobre los delitos económicos y financieros cometidos entre 1990-2001 en la que sostiene que se señala que la COLFONAVI presentó la relación de los 366 proyectos que como créditos de electrificación para obras de redes subterráneas habían sido otorgado a 95,265 prestatarios.



# Tribunal Fiscal

N° 17861-1-2012

Que indica que se requería de una autorización expresa del usuario eléctrico para que el UTE- FONAVI pueda coordinar con la empresa eléctrica la devolución de la supuesta deuda, pues no existía una vía legal que estableciera ese nivel de coordinación porque se trataba de relaciones jurídicas totalmente distintas; por un lado, el préstamo al usuario eléctrico con fondos del FONAVI, y, por el otro, la supuesta obligación de reembolso de parte de la empresa eléctrica de una obra no ejecutada por ella ni por una persona en particular sino por todo un asentamiento humano, pueblo joven, cooperativa o asociación correspondiente.

Que añade que la UTE-FONAVI sin contar con una valorización de la obra ni con la conformidad de la recurrente, otorgó fehaciencia a la liquidación de las obras "*realizadas por los usuarios*" le exigió directamente el importe íntegro de tales liquidaciones respecto a 354 proyectos ejecutados por todo un asentamiento humano, pueblo joven, cooperativa o asociación, conforme surge de los anexos de la citada carta, siendo que no existía evidencia de que tales obras se hubieran realizado según las liquidaciones que pretendía imputarle el UTE- FONAVI, toda vez que ni la resolución de aprobación del proyecto eléctrico ni la resolución de recepción de las obras respectivas, contenían la valorización de éstas, lo que indica que se demuestra con la Resolución de aprobación N° 058-88-A-ELM de 3 de marzo de 1988, con la Resolución de aprobación N° 033-93-A-ELM de 2 de marzo de 1993 y con la Resolución de recepción de obras N° 045-94-D-CSL del 9 de agosto de 1994, precisando que durante la vigencia de la Ley General de Electricidad era irrelevante valorizar las obras recibidas pues no existía obligación de reembolsarlas a diferencia de aquellas bajo el ámbito de aplicación de la Ley de Concesiones Eléctricas.

Que refiere que la Ley General de Electricidad contemplaba la posibilidad de que los usuarios eléctricos pudieran efectuar contribuciones y/o aportes para la construcción de la red eléctrica, pero como el servicio público de suministro de electricidad era de cargo del Estado, no se regulaba la obligación de reembolsar el aporte por parte de la respectiva empresa eléctrica, pues evidentemente bajo dicho régimen legal, las empresas eléctricas calificaban como empresas públicas de Derecho Público y de propiedad del Estado, por lo que la naturaleza pública de dicha relación jurídica justificaba que una vez realizado el aporte, éste era capitalizado a favor del titular de las acciones de la empresa, es decir, a favor del Estado Peruano, otorgándosele al usuario únicamente el derecho de recibir el suministro eléctrico, más no la devolución del monto invertido en obras ni aportado en efectivo.

Que manifiesta que con la Ley de Concesiones Eléctricas -LCE, los "concesionarios eléctricos" pasaban a tener propiedad de los activos de las empresas, por lo que si bien tal norma permite a las agrupaciones de usuarios eléctricos realizar contribuciones y/o aportes a favor de los concesionarios eléctricos, tales contribuciones y/o aportes sí tenían carácter de reembolsables y por lo tanto nacía la obligación de devolver el activo adquirido por parte del concesionario eléctrico (CRs), no obstante la norma no convertía en reembolsables las contribuciones y/o aportes realizados bajo la vigencia de la Ley General de Electricidad, sino únicamente aquellas que estuvieran bajo la vigencia de la nueva Ley de Concesiones Eléctricas, en cuyo punto surge la discusión sobre la existencia de la deuda por parte de EDELNOR hacia los usuarios de electricidad, para lo cual, aduce, era necesario tener certeza del momento o la oportunidad en que nacía dicha obligación para la recurrente; siendo que para determinar qué obras se regían por una u otra ley se publicó la Sexta Disposición Transitoria del Reglamento de la Ley de Concesiones Eléctricas, la que según indica, generó tres interpretaciones, siendo la de la recurrente que todas la solicitudes presentadas que contaban con una resolución de aprobación del proyecto con fecha anterior al 5 de diciembre de 1992, fecha en que entró en vigencia la Ley de Concesiones Eléctricas, no eran reembolsables, lo que respalda en la sentencia expedida por la Corte Suprema en la Casación N° 2803-2007-Lima de 25 de noviembre de 2008. Precisa que al ser un tema en controversia, no podía considerar como ciertas las deudas que pretendían imputarle los usuarios eléctricos financiados por el FONAVI cuyas obras fueron aprobadas bajo la vigencia de la Ley General de Electricidad.

Que señala que hasta la entrada en vigencia de la Directiva N° 001-96-EM/DGE, la determinación de la deuda a ser reembolsada se regía únicamente por los artículos de la Ley de Concesiones Eléctricas y su Reglamento, de acuerdo con los cuales la determinación del monto total y de la modalidad de reembolso requerían de un acuerdo entre las partes involucradas (usuarios eléctricos y empresa eléctrica) y que el importe de la deuda del concesionario eléctrico era el Valor Nuevo de Reemplazo (VNR) establecido al



# Tribunal Fiscal

Nº 17861-1-2012

momento de la recepción de las obras, actualizado hasta la fecha de reembolso. Sostiene que la necesidad de contar con un acuerdo entre las citadas partes para la determinación del monto de la deuda (VNR actualizado) antes de la entrada en vigencia de la Directiva anotada ha sido confirmada en la Resolución N° 06604-5-2002, por lo que concluye que recién a partir del 16 de agosto de 1996, se tenía la certeza del importe que debía ser devuelto por las obras entregadas por los usuarios eléctricos, pudiéndose distinguir entre cuál era el monto del capital (VNR) y cuál es el de los intereses compensatorios. Sostiene que no obstante dicha conclusión, los usuarios eléctricos – a través del UTE FONAVI – incrementaron la controversia al tener una posición distinta en base a la que pretendían que el importe de la deuda equivalga a las liquidaciones de obra que ellos tenían y que, según tales usuarios eléctricos, correspondía al costo real incurrido, arrogándose la UTE FONAVI la facultad de dar su conformidad a los valores a reembolsar a los usuarios eléctricos cuando no existía norma legal alguna en esa oportunidad que le otorgara dicha competencia con lo que pretendía recuperar el monto prestado a los usuarios eléctricos con los recursos del FONAVI, pese a tratarse de dos relaciones jurídicas distintas.

Que agrega que está demostrado que aún para el caso de las obras materia de controversia sujetas al ámbito de aplicación de la LCE, dicha deuda no estaba determinada y, por lo tanto, no era cierta para la recurrente, siendo que ésta había sostenido que debían ser reembolsadas únicamente 179 obras, por un monto de S/. 65,182,493, mientras que COLFONAVI exigía el reembolso de 354 -356 obras, lo que sustenta en las Cartas N° 079-98-PCA/UTE-FONAVI y GG-019-02.

Que en relación a lo argumentado por la Administración respecto a que a cambio de la extinción de las deudas de electrificación, el Estado adquirió el derecho de los beneficiarios de los préstamos del FONAVI, subrogándose en el derecho de cobrar a la recurrente las contribuciones reembolsables, no produciéndose ningún cambio en la naturaleza de la deuda, sino únicamente una variación de la posición jurídica de los usuarios, cuyos derechos para exigir las mencionadas contribuciones, se transfería al Estado, señala que la extinción de la referida deuda pública y la transferencia de la acreencia privada incierta y contingente a favor del Estado Peruano, es asimilable a una dación en pago, con la diferencia que la operación bajo comentario se produce por mandato legal y es automática, no por voluntad de las partes, por lo que la única acreencia que podía ser de titularidad de los usuarios eléctricos contra la recurrente era una acreencia originada en una relación jurídica entre particulares, sin embargo la deuda que a su vez tenían tales usuarios con el Estado por los préstamos recibidos del FONAVI constituía una obligación originada en una relación jurídica de derecho público. Agrega que dicha transferencia de derechos inciertos a favor del Estado tiene como límite el importe de la acreencia pública debido a los fundamentos 3.1 y 3.2 de la sentencia del Tribunal Constitucional que resuelve el expediente N° 001-1999-AI/TC.

Que aduce que el Estado por mandato de la Ley extingue la relación jurídica que tenía con los usuarios eléctricos porque se la cancelan con un derecho incierto, indeterminado y contingente sustituyéndose en la misma titularidad y como acreedor por mandato imperativo del artículo 2 de la Ley N° 26969, régimen que se aplicaba a los usuarios que tenían deudas pendientes con el FONAVI, lo que, según indica, demuestra que dicho régimen estuvo orientado única y exclusivamente a recuperar la acreencia pública del FONAVI y a solucionar el problema suscitado por las deficiencias de las normas que regularon la obligación de reembolso en estos casos.

Que por otro lado, manifiesta que la naturaleza jurídica de transacción extrajudicial que atribuye al convenio de pago, ha sido reconocida por el Primer Pleno Casatorio de la Corte Suprema, siendo que solo a partir de la celebración de dicho convenio, la obligación de la recurrente con el Estado resultó cierta y definitiva, que fue cancelada bajo los términos y condiciones pactados, más no bajo las condiciones de la Ley de Concesiones Eléctricas.

Que agrega que las condiciones de pago pactadas con el Estado hacen imposible calificar el desembolso como un activo de acuerdo con las normas contables, esto es con la NIC 16, puesto que después de la transacción extrajudicial era improbable que hubiesen fluido beneficios económicos futuros asociados al desembolso. Precisa que si el referido desembolso originó un activo, la Administración debió reconocer un porcentaje de depreciación a partir del 2000 en que existía la certeza del monto.

M   <sup>3</sup> 



# Tribunal Fiscal

N° 17861-1-2012

Que en relación a la provisión por cobranza dudosa sostiene que la Administración amplió indebidamente el asunto controvertido al afirmar que la recurrente no cumplió con acreditar el riesgo de incobrabilidad de las cuentas ni con demostrar que los importes provisionados eran equitativos, cuando en las resoluciones de determinación el único asunto planteado fue el incumplimiento del requisito relativo a la discriminación de las cuentas de cobranza dudosa, y en sus reclamaciones dicho asunto es el único al que se refirió al impugnar el reparo, por lo que la Administración estaría excediendo la facultad de reexamen establecida en el artículo 127° del Código Tributario.

Que sostiene que la Administración no manifiesta en cuál de los supuestos previstos en la Ley se sustenta el riesgo de incobrabilidad.

Que agrega que en cuanto a la Resolución del Tribunal Fiscal N° 02788-4-2003, la Administración no arguye la falta de aplicación al caso concreto, sino que ataca el criterio del Tribunal reafirmando que el Libro de Inventarios y Balances es un libro principal y obligatorio, cuya finalidad principal es mostrar a terceros la situación financiera de la empresa.

Que indica que el requisito del inciso i) del artículo 37° se cumple cuando la información se consigna en cualquier medio que permita discriminar las cuentas por clientes, no sólo en el Libro de Inventarios y Balances, siendo que la discriminación de la cuenta en el Libro de Inventarios y Balances no ha sido previsto en la Ley ni en una norma del mismo rango, y que durante la fiscalización probó que tiene discriminada las cuentas de cobranza dudosa, que la provisión es específica y no genérica, con lo que se cumplió lo establecido por la Ley, por lo cual el documento en el que constan debe tener mérito probatorio suficiente. Agrega que dicho criterio se condice con los establecidos en las Resoluciones N° 2788-4-2003 y 01317-1-2005.

Que afirma que la ley no establece ningún mecanismo en particular a través del cual se pueda determinar y probar que se trate de efectivamente de deudas incobrables, que sean equitativas y que se determinen las cuentas a las que corresponden, por lo que la provisión de cuentas incobrables será deducible siempre que se pueda demostrar por algún medio fehaciente el cumplimiento de los requisitos aludidos. En ese sentido, sostiene que cuando el Reglamento establece que la provisión al cierre de cada ejercicio figure en el Libro de Inventarios y Balances de forma discriminada, debe entenderse dicha exigencia como uno de los mecanismos por los cuales el contribuyente puede demostrar el cumplimiento del requisito de determinar las cuentas a las que corresponden y no como el único medio por el que se puede probar tal exigencia de la Ley, de lo contrario, se atentaría contra el principio constitucional de legalidad y de la aplicación no confiscatoria de los tributos.

Que añade que con el escrito del 8 de agosto de 2008, presentó a título de muestreo el contenido de 10 expedientes de cobranza que siguió respecto de sus deudores morosos y que formaron parte de la provisión de los ejercicios 2000 y 2001 con lo que pretendía demostrar por otra vía distinta de la legalización, la validez del detalle de las deudas de cobranza dudosa rechazado por la Administración, siendo que por contener cada expediente una cantidad considerable de documentos, preparó diez casos y reiteró que la totalidad de expedientes físicos por deudas de cobranza dudosa correspondientes a las provisiones registradas en los ejercicios 2000 y 2001 se encuentran a disposición en su domicilio fiscal para la inspección correspondiente. Precisa que al haber sido solicitados mediante Requerimientos 00094570 y 00094818 (2000 y 2001) dichos documentos fueron exhibidos y puestos a disposición de la Administración.

Que se remite a los criterios establecidos en la Resolución N° 01317-1-2005, 06985-3-2007y 8278-4-2012, y a las modificaciones de la Ley del Impuesto General a las Ventas por la Leyes N° 29214 y 29215 y a la Resolución N° 01580-5-2009, de los que surge que la legalización del Registro de Compras no constituye un requisito para hacer uso del crédito fiscal.

Que solicita tener en cuenta sus argumentos relacionados a que el requisito relativo a la anotación discriminada de las cuentas en el Libro de Inventarios y Balances contenido en el Reglamento excede lo dispuesto en la Ley del Impuesto a la Renta y debe ser interpretado sólo como una forma de acreditar la discriminación y no como la única forma de lograr ese cometido.

M A A<sup>4</sup> P



# Tribunal Fiscal

Nº 17861-1-2012

Que alega que ha cumplido con discriminar las cuentas provisionadas mostrando el detalle que identifica al cliente deudor, la deuda incobrable y los documentos de cobranza.

Que precisa que el detalle contenido en los documentos presentados por la recurrente en los que se identifica al cliente y los saldos pendientes de cobranza en cada caso, además de otra información adicional relativa a los expedientes de cobranzas de cada cuenta son suficientes para corroborar la fehaciencia y preexistencia de los hechos que tales registros anexos detallan.

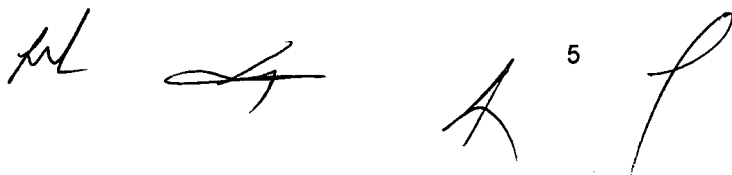
Que respecto al reparo por supuestos activos cargados a gastos, aclara que la Administración incurrió en un error de cálculo con relación al importe del reparo del ejercicio 2000, pues consideró un monto de S/. 2,064,502.00 cuando debió ser S/. 1,983,539.00; y por el ejercicio 2001, el importe de S/. 942,056.00, siendo que impugna los importes de S/. 1,350,531.00 y S/. 680,366.00 por los ejercicios 2000 y 2001, respectivamente, lo que genera una diferencia temporal.

Que argumenta que la Administración no ha valorado debidamente las pruebas transgrediendo el principio de verdad material, reconocido en las Resoluciones Nº 04970-2-2003, 01343-1-2006, 07735-3-2008, a efectos de determinar que los desembolsos efectuados por la recurrente constituyen parte del costo de los servicios de mantenimiento y reposición que la recurrente presta a sus clientes con motivo del suministro de energía eléctrica que brinda a los mismos, los que suponen la entrega de bienes en propiedad a clientes, siendo que la documentación presentada acredita que los bienes y obras menores reparados se efectúan a favor de sus clientes beneficiarios del suministro de electricidad con motivo de los servicios de mantenimiento y reposición que se encuentran obligados a brindar.

Que afirma que constituye un error considerar que de acuerdo al Título Sexto del Decreto Ley Nº 25844, no correspondería considerar ningún gasto ni costo a favor de la empresa concesionaria, pues en virtud de lo establecido en el artículo 163º del Reglamento de la referida ley, la inversión quedará registrada a favor del usuario, con lo que queda establecido que si bien los bienes entregados son de propiedad del usuario, la recurrente, como concesionaria tiene la obligación de mantener y reponer dichos bienes.

Que agrega que en cuanto a sus clientes regulados, éstos le prestaron servicios de mantenimiento, instalación y normalización de conexiones domiciliarias sin reforma de redes, siendo que los bienes entregados en propiedad a los clientes corresponden al presupuesto de instalación previsto en el artículo 163º del reglamento de la Ley de Concesiones, con lo que indica que queda demostrado documentariamente que los bienes u obras menores a los que se refieren las facturas observadas por SUNAT, se trata de componentes incorporados en los servicios prestados a la recurrente a favor de sus clientes y respecto de bienes de propiedad de los mismos. En cuanto a los servicios prestados por sus clientes libres, sostiene que le prestaron servicios de mantenimiento y reposición a las instalaciones, realizados en propiedad del cliente, así como servicios que consistieron en el reemplazo de piezas y transformadores, trabajos de acondicionamiento de los cables y demás servicios necesarios para el mantenimiento sobre bienes de su cliente.

Que en relación al reparo por venta de existencias obsoletas cuyo costo es mayor al ingreso registrado, sostiene que en casos de existencias a valores inferiores al costo computable para la determinación de la renta bruta o pérdida, no es aplicable el artículo 37º de la Ley del Impuesto a la Renta, y que la carga de la prueba en cuanto al cuestionamiento del valor de mercado corresponde al contribuyente. Al respecto indica que la Administración únicamente podía cuestionar la operación de venta de lámparas, turbinas, interruptores, aisladores y otro tipo de existencias, que generaron un ingreso neto inferior al costo computable, reparando el ingreso neto o desconociendo el costo computable, pero no entrar al artículo 37º del Impuesto a la Renta, aplicable para determinar el monto de la renta neta, no siendo pertinente para la fijación de la renta bruta o de la eventual pérdida que surge con motivo de la enajenación, puesto que es un artículo que se aplica en un momento posterior a la determinación de la renta o pérdida bruta y con el propósito de reconocer gastos inherentes al giro del negocio en su conjunto, por lo que al haber cuestionado el valor de mercado de la venta de dichas existencias al amparo de una norma que no está prevista para ese caso, el reparo debe ser levantado.

 5



# Tribunal Fiscal

N° 17861-1-2012

Que manifiesta que ha probado que ya tiene valor de mercado fijado por los participantes de las subastas, por lo que la Administración si pretende cuestionar dicho valor, conforme al artículo 32° de la Ley del Impuesto a la Renta, debe probar que el valor de venta de las existencias se encuentra subvaluado y que no cumple con las reglas del valor de mercado, lo que sustenta en las Resoluciones N° 1212-4-97 y 0322-1-2004.

Que indica que el argumento de la Administración respecto a que el mecanismo del remate no permite establecer un valor de mercado, carece de sustento, puesto que resulta irrelevante para los fines del caso que el procedimiento fuera realizado por un remate o una subasta pública, al ser ambos procedimientos idénticos. Asimismo, precisa que la Administración incurre en contradicción al señalar que el motivo por el cual un remate no puede fijar un valor de mercado es la imposibilidad del vendedor de establecer un precio y decidir si se transfiere o no la propiedad del bien y al sostener que la publicidad es el requisito fundamental para poder afirmar que la transferencia de un bien a través de este medio se puede asimilar al valor de mercado. Finalmente niega la interpretación dada por la Administración a lo establecido en la Resolución N° 7045-4-2007.

Que sobre el reparo por refacturaciones sin sustento cargadas a resultados, sostiene que las mismas corresponden a los reintegros y recuperos regulados por el artículo 92° de la Ley de Concesiones Eléctricas, precisando que las diferencias no suponen modificaciones a los recibos emitidos por los meses en los que se facturó montos erróneos, esto es, no se pueden emitir notas de crédito respecto de dichos recibos, por lo que de acuerdo a lo establecido en el numeral 4.6 de la Norma "Opciones Tarifarias y Condiciones de Aplicación de las Tarifas a Usuario Final", señala que cuando se presentan esas diferencias entre los importes facturados y los que efectivamente corresponden según el consumo efectuado por el usuario, la empresa los incluye como ajustes hacia arriba (recupero) o hacia abajo (reintegro) en los recibos de los meses siguientes, lo que normalmente aparece en el Registro de Ventas y tiene correlato con las Declaraciones Juradas del Impuesto General a las Ventas.

Que refiere que de acuerdo al artículo 92° de la Ley de Concesiones Eléctricas y por normas regulatorias, a usuarios que han dejado de ser clientes no se les puede emitir un nuevo recibo e incluir en él la refacturación, por lo que se emite el documento interno "Informe de Refacturaciones" y se comunica el hecho al usuario para que se efectúe el cobro del monto correspondiente, lo que conlleva a que dicha refacturación no aparezca en el Registro de Ventas, pero que sí afecta la base imponible del Impuesto General a las Ventas y el impuesto bruto en el mes en que se efectúa.

Que añade que la Administración se limitó en la resolución de determinación a afirmar que no se había sustentado fehacientemente la deducción, sin explicar por qué los documentos presentados no le parecían suficientes, por lo que el valor carece de la adecuada motivación. Asimismo, en cuanto a lo alegado por la Administración respecto a la aplicación del artículo 197° del Código Procesal Civil, sostiene que, por especificidad, prima la aplicación del numeral 6 del artículo 77° y 103° del Código Tributario.

Que respecto de reparo por exceso de depreciación y REI del margen de contribución al gasto (MCG) del ejercicio 1996, considera que el ajuste por inflación debe efectuarse a partir del momento en que los gastos que integran el MCG deben ser considerados y reconocidos como activo por parte de la empresa, en aplicación de las normas contables y tributarias, lo que se produce a lo largo del ejercicio 1996, cuando tales gastos incrementan el costo del proyecto de inversión (obra en curso) en el mes de su desembolso y no al 31 de diciembre de 1996 como erróneamente lo sostiene la Administración.

Que sustenta que para el ejercicio 1996 se determinó que faltaba activar un porcentaje del MCG equivalente al importe de S/. 21,457,661.00, que originalmente había sido cargado al gasto de dicho ejercicio, monto que fue reparado por la Administración en la Resolución de Determinación N° 012-003-0001548 del ejercicio 1996, que tiene la condición de cosa decidida al no haber sido impugnada por la recurrente.

Que en ese sentido, indica que no hay controversia en que el costo histórico del MCG del año 1996 pendiente de activarse es de S/. 21,457,661.00, y que la discrepancia radica en que la Administración considera que el citado costo histórico debe ser ajustado por inflación desde el año 1997 para efectos de

M

6



# Tribunal Fiscal

Nº 17861-1-2012

la depreciación de los ejercicios 2000 y 2001 de dicho activo, siendo que la recurrente considera que debe ser reconocido desde el ejercicio 1996, esto es desde la oportunidad en que debía ser reconocido como tal, lo cual sustenta en lo establecido en el literal a) del artículo 1º del Decreto Legislativo Nº 797, 41º de la Ley del Impuesto a la Renta y en las Normas Internacionales de Contabilidad 16 y 18.

Que agrega que el MCG deber ser considerado y reconocido como activo por la recurrente mensualmente durante el ejercicio 1996, cuando tales gastos incrementaron el costo del correspondiente proyecto de inversión en el mes de su desembolso, conforme se aprecia del Cuadro del Margen de Contribución al Gasto año 1996, en el que muestra que la recurrente durante cada mes del ejercicio 1996 incurrió en inversiones vinculadas con obras en curso que fueron consideradas como activo de la empresa, excluyendo algunos conceptos tales como los intereses cargados a las obras o adquisiciones de bienes de terceros, siendo el valor de dicho activo, la base de cálculo sobre la cual la recurrente aplicaba el porcentaje para calcular el MCG y debido a que posteriormente modificó el porcentaje mensual para calcular el MCG durante todo el ejercicio 1996, existieron diferencias no activadas por concepto de MCG, resultando la suma de todas las diferencias mensuales producidas en el ejercicio 1996 el monto de S/. 21,457,661,00. En ese sentido, solicita que se ordene reliquidar la depreciación que corresponde al MCG activado por 1996, siguiendo la metodología aplicada por la recurrente, que conoció la Administración desde la fiscalización.

Que en lo referente al reparo por aporte CFR no deducible e intereses no sustentado con comprobantes de pago, manifiesta que los desembolsos por conceptos de contribuciones reembolsables-CRs constituyen un gasto deducible del Impuesto a la Renta debido a que fueron efectuados en cumplimiento de un mandato legal como son los actos administrativos emitidos por parte de OSINERG mediante las Resoluciones del Consejo Directivo Nº 197-2000-OS/CD, 574-1999-OS/CD y 734-2000-OS/CD en virtud de las cuales ordena el cumplimiento del pago respectivo como consecuencia de controversias que tenía con los usuarios y no por concepto de CRs como erróneamente lo consideró OSINERG, por lo que es un gasto deducible.

Que precisa que todos los proyectos eléctricos materia de reparo fueron aprobados bajo la vigencia del régimen de la Ley General de Electricidad, cuando no existía obligación de reembolsar a los usuarios, lo que acredita con lo establecido en los Acápites 1.3 de las Actas de Devolución de Contribuciones Reembolsables de la Cooperativa de Vivienda Huancayo Ltda, la Cooperativa de Vivienda Virgen de Fátima Ltda y la Asociación de Propietarios Urb. Los Parques de Villa Sol.

Que explica que ante el incumplimiento de pago de la recurrente a los usuarios, por considerar que no tenía obligación de pagar dicho concepto, los usuarios presentaron solicitudes de devolución a la recurrente, la que las declaró infundadas, siendo que OSINERG revocó dichos fallos y ordenó a la recurrente el pago de dichos reembolsos - en contra del criterio establecido en la Casación Nº 2803-2007-Lima- por lo que tuvo que efectuar los desembolsos por las contribuciones reembolsables en cumplimiento de un acto administrativo emitido por OSINERG mediante resoluciones de consejo directivo y no por estar de acuerdo con la deuda.

Que agrega que el pago realizado por la recurrente no puede constituir un desembolso por la adquisición de activos fijos, puesto que el acto administrativo emitido por OSINERG partió de una interpretación que ha sido calificada como errónea en la citada Casación Nº 2803-2007-Lima, por lo que, la recurrente indica que el tratamiento tributario y contable que le dio a tales desembolsos corresponden a su debida naturaleza jurídica de simples gastos originados en un fallo administrativo errado.

Que respecto al reparo por gastos no sustentados, sostiene que el gasto reparado corresponde a Fundición Moreno S.A. por concepto de devolución por facturación en exceso que realizó de febrero de 1995 a enero de 1996, por la suma de S/. 709,445.00 que la Administración conoce.

Que agrega que le llama la atención que habiendo revisado sus libros y registros contables, la Administración no haya podido advertir que el asiento contable de la Cuenta Nº 679900110, por la suma de S/. 636,420.15, señala expresamente el pago de intereses a favor de la empresa citada, lo que se vincula con la generación de renta gravada por el ejercicio 2001 y con el mandato judicial del Expediente Nº 472-97. Asimismo, indica que adjunta el asiento contable en el que se registró la diferencia S/.

M A A P



# Tribunal Fiscal

N° 17861-1-2012

73,024.62 que sumados al monto reparado dan los S/. 709,445.00 pagados a la empresa Fundación Moreno S.A., lo que evidencia que por haberse tratado de una "entrega a rendir cuenta" había procesado dicho monto con otro documento contable.

Que en cuanto al reparo por presunción de ingresos en cuentas bancarias, registradas pero no sustentadas y por regularizar sostiene que la Administración no acreditó con arreglo a ley el supuesto para aplicar la determinación sobre base presunta que la habilitaría a establecer una presunción de ventas sobre las diferencias en cuentas bancarias, pues del Requerimiento N° 00094553 se extrae que para la Administración la recurrente sí presentó la documentación requerida pero que ésta no resulta fehaciente a su criterio, por lo que se trata de un tema de valoración de documentos, mas no de haber dejado de presentar lo requerido por la Administración.

Que sobre el reparo por presunción de ingresos en cuentas bancarias no registradas en la contabilidad, refiere argumento similar al indicado en el párrafo precedente, siendo además que agrega que la Administración no ha explicado los motivos por los cuales consideraba que existía una diferencia entre los depósitos en sus cuentas bancarias no sustentadas y las debidamente sustentadas, aplicando arbitrariamente el artículo 71° del Código Tributario.

Que en lo relativo al reparo por venta de chatarra cuyo costo es mayor al ingreso, la recurrente se remite a sus argumentos expuestos respecto al reparo por venta de existencias obsoletas cuyo costo es mayor al ingreso registrado. Agrega que en el presente caso, no se trata de una deducción del costo de las existencias a través del mecanismo del desmedro, sino que ha vendido las existencias a su valor de mercado, por lo que no son aplicables las normas relacionadas a la destrucción de existencias.

Que respecto a la pérdida del ejercicio 2000, manifiesta que acepta el reparo por la suma de S/. 2,356,267.00 que resulta de los reparos mantenidos por la apelada, no apelados en esta instancia.

Que en cuanto la deducción no reconocida por concepto de adelanto de participación de utilidades en los ejercicios 2000 y 2001, indica que pretende lograr la consistencia en las decisiones que ha tenido la Administración sobre los pagos efectuados a los trabajadores durante los ejercicios 2000 y 2001 por concepto de adelanto de participación de utilidades, llamados por la Administración Bonos de productividad en la fiscalización del aporte a ESSALUD y del Impuesto Extraordinario a la Solidaridad, en la que concluyó que los adelantos eran conceptos remunerativos; y en la fiscalización del Impuesto a la Renta del año 2005, en la que determina que tales adelantos son gastos deducibles de los años 2000 y 2001, por lo que solicita que este Tribunal ordene a la SUNAT que determine que los pagos efectuados como adelanto de participación de utilidades en los ejercicios 2000 y 2001 son gastos deducibles en cada uno de dichos ejercicios, o, en caso considere que se tratan de gastos del ejercicio 2005, ordene internamente la consideración de dicho gasto en la revisión de la liquidación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2005.

Que respecto a los reparos a la base imponible del IGV referidos a depósitos en cuenta corriente no sustentados y presunción de ingresos gravados, se remite a sus argumentos expuestos sobre los reparos por presunción de ingresos en cuentas bancarias registradas pero no sustentadas y por regularizar y de presunción de ingresos en cuentas bancarias no registradas en la contabilidad.

Que en sus escritos de ampliación de fecha 26 de diciembre de 2011 y 9 de octubre de 2012, invoca la nulidad de las Resoluciones de Determinación N° 012-003-0007176 y 012-003-0007084, en la parte del reparo por Exceso de depreciación y REI de activos fijos revaluados, señalando que éste siempre fue infundado, pues al tener su sustento en la Resolución de Intendencia N° 015-015-0000429 sobre el Impuesto a la Renta del ejercicio 1999, emitida por la Administración en cumplimiento de la Resolución N° 00100-5-2004, la misma que mediante Resolución N° 23 de fecha 3 de marzo de 2008, emitida por la Primera Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo de la Corte Superior de Justicia de Lima, ha sido declarada nula en el extremo de lo resuelto en el punto 2 de dicha resolución del Tribunal Fiscal, declarándose la legalidad de la operación de revaluación de activos realizada por EDECHANCA Y en el ejercicio 1996 y la consiguiente aplicabilidad a dicha fusión del beneficio tributario establecido en la Ley N° 26283. Agrega que dicho fallo ha sido cumplido mediante la Resolución N° 13663-8-2011, mediante el





# Tribunal Fiscal

Nº 17861-1-2012

cual se ha dejado sin efecto el reparo por concepto de exceso de depreciación tributaria sobre activos fijos revaluados y exceso de costo computable de la enajenación tributaria sobre activos fijos revaluados del ejercicio 1999.

## De la Administración

Que la Administración señala que el pago de U.S.\$ 25,000.000.00 tiene su origen en la contribución reembolsable que fue inicialmente pagada por los usuarios del servicio público de electricidad a la recurrente para financiar obras de electrificación las cuales servían para posibilitar la prestación del servicio y que pasaron a formar parte del patrimonio de la recurrente, por lo que se encontraba obligada a reembolsar dichas contribuciones a los usuarios pues quien asume financieramente el costo por la construcción de obras de electrificación es la recurrente y a su vez las incorpora dentro de su esfera patrimonial, por ello, en el acuerdo firmado con el Estado Peruano, las partes concluyen que el importe que la recurrente pague por la devolución de las contribuciones reembolsables, constituye el valor total y definitivo de las obras entregadas por los usuarios a la recurrente financiadas por el FONAVI, con carácter reembolsable, incluidos los intereses y ajustes.

Que precisa que las obras construidas para la prestación del servicio de electricidad constituyen activos fijos de conformidad con lo establecido por la NIC 16, por lo que no resultan deducibles como gastos regulados en el artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta, siendo que las sumas invertidas en la adquisición de bienes o mejoras de carácter permanente no son deducibles del Impuesto a la Renta y que si bien las contribuciones resultaban ser pasivos de la recurrente, éstos se originaban en una inversión en bienes considerados activos fijos, los cuales no resultan deducibles de la renta neta.

Que manifiesta que constituía obligación del concesionario de distribución (la recurrente), notificar al usuario la autorización o aprobación de proyecto dentro del plazo indicado, supervisar el proyecto y las obras ejecutadas por el interesado y recibir la obra una vez realizadas las pruebas eléctricas a satisfacción, de acuerdo a las etapas de ejecución y los plazos establecidos, por lo cual el concesionario eléctrico no solamente tenía conocimiento de las obras de electrificación, sino que en los casos que ella no construía dichas obras con financiamiento de los usuarios, tenía la función de aprobar, supervisar las obras, encontrándose obligada a recepcionarlas.

Que refiere que en la resolución de determinación se ha concluido que los pagos efectuados constituyen desembolsos por la adquisición de activos fijos, por lo que se entiende que es en estas cuentas del balance donde corresponde registrar tales desembolsos.

Que sostiene que en el acuerdo de pago no se discriminan los importes que conforman el monto acordado, determinándose qué monto a pagar constituye el valor "total y definitivo de las obras entregadas por los usuarios a la recurrente financiadas por FONAVI, con carácter reembolsable incluidos los intereses y ajustes" lo cual confirma la naturaleza del desembolso, evidenciándose que se trata de sumas invertidas en la adquisición de bienes o mejoras de carácter permanente.

Que en relación al reparo de provisión de cobranza dudosa, señala que no resulta admisible establecer la base del Impuesto a la Renta, en virtud a estimaciones basadas en eventuales pérdidas que no se han verificado efectivamente; sin embargo, en casos excepcionales se permite su deducción, siempre y cuando la norma tributaria así lo establezca.

Que alega que la recurrente no ha acreditado haber cumplido con los requisitos establecidos por el inciso f) del artículo 21° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, lo que además es aceptado por el recurrente dado que la provisión no figura en forma discriminada en el Libro de Inventarios y Balances al cierre del ejercicio 2000.

Que señala que de las hojas presentadas denominadas "Resumen de Saldos de Clientes" donde aparece el total de los montos que se habrían devengado hasta el 31 de diciembre de 2000, no se encuentran numeradas ni legalizadas y tampoco indican que sea un Anexo de Libro de Inventarios y Balances, ni otra información que evidencie que se encuentran vinculadas a dicho Libro, y que los datos no permiten establecer con certeza los documentos que originan la provisión (número de comprobante de pago), los

9



# Tribunal Fiscal

Nº 17861-1-2012

importes provisionados en cada caso, ni la antigüedad de las deudas, información mínima indispensable para cumplir con la identificación de las cuentas a las que corresponden, según lo exigido por el inciso i) del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que agrega que la recurrente tampoco acreditó haber cumplido con el requisito de temporalidad exigido por la norma, esto es, que la provisión conste discriminada en el Libro de Inventarios y Balances al cierre del ejercicio, en este caso al 31 de diciembre de 2000 ya que el listado carece de fecha cierta al no haber sido legalizado.

Que en cuanto a las resoluciones que cita la recurrente, sostiene que si bien la Resolución Nº 01317-1-2005 indica que no existe en la Ley de Impuesto a la Renta ni en el Reglamento disposición alguna en cuanto al detalle que debe tener la discriminación de las cuentas provisionadas en el Libro de Inventarios y Balances, el caso citado está referido a un contribuyente que presentó "en hoja legalizada anexa al referido libro" los datos necesarios para el seguimiento de las cuentas a las que corresponden, más medios probatorios adicionales como los originales de la documentación comercial y bancaria de las provisiones; siendo que en el caso de autos, la recurrente presenta un listado sin mayores detalles, que no se encuentra legalizado, por lo que el criterio utilizado en esta resolución no resulta aplicable.

Que respecto a la cita de la Resolución de Tribunal Fiscal Nº 02788-4-2003 señala que el Libro de Inventarios y Balances es un libro principal y obligatorio para las personas jurídicas, en el que se registran los activos, pasivos y el patrimonio al cierre de un ejercicio o a una fecha determinada; cuya finalidad principal es mostrar a terceros (accionistas, entidades del sector financiero y bancario, acreedores, deudores, fiadores, avalistas, etc.), la verdadera situación económica y financiera de la empresa; agregando que es por ello que el Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta exige como una formalidad obligatoria, que las provisiones se encuentren registradas en forma discriminada en dicho libro, con la finalidad de que dichos terceros puedan relevar información sobre la magnitud de los activos y pasivos reales de la empresa, constituyendo esta exigencia una formalidad de orden público, mediante la que se pretende resguardar el derecho a la información de terceros ajenos a la relación tributaria, a través de la concesión de efectos tributarios al registro discriminado de las provisiones en el Libro en que justamente deben encontrarse reflejados, entre otros, los pasivos de la empresa y su origen.

Que en cuanto a la aplicación del control difuso que invoca la recurrente, refiere que la sentencia expedida por el Tribunal Constitucional en el Expediente Nº 050-2004-AI/TC, fue precisada por la sentencia emitida en el Expediente Nº 3741-2004-AA/TC, en la que se establece como precedente vinculante que los tribunales y órganos colegiados de la administración pública tienen la facultad y el deber de preferir la Constitución e inaplicar una disposición infra constitucional que la vulnera manifiestamente.

Que manifiesta que la legalización otorga a un documento fecha cierta, a través de la cual dicho documento adquiere la seguridad jurídica mínima necesaria para acreditar fehacientemente la existencia de un hecho en una fecha determinada, como lo ha confirmado la precisión establecida en la actual legislación del Impuesto General a las Ventas, que no permite la utilización del crédito fiscal si el registro de compras no se encuentra debidamente legalizado, disposición legal que modifica el criterio anteriormente establecido por el Tribunal Fiscal en la Resolución Nº 656-3-2001, invocada por el recurrente.

Que en lo relativo al reparo por Venta de existencias obsoletas cuyo costo es mayor al ingreso, señala que la recurrente no presentó el sustento de por qué el costo de ventas era mayor al valor de venta de los materiales, ni la valorización de dichos bienes para determinar el precio base de venta, ni otros documentos que sustenten que el precio obtenido por tales bienes, corresponde al valor de mercado, siendo que por dicha operación cargó a resultados una pérdida de S/. 2,148,317.68 que constituye una pérdida respecto al costo de adquisición del 87.60% sin sustentar las razones de tal desvalorización. Agrega que además de las facturas de venta, presentó tres documentos denominados "Notas de Remate (Póliza)" sin número por la venta de los lotes de bienes Nº 23, 29 y 30 que habría sido efectuada el 13 de diciembre de 2000, las que representan un costo de ventas de 1,341,592.21. Asimismo, advierte que se observaron las Facturas 200-6215, 22-6217, 200-6223, 200-6213, 200-6214, 200-6232, 200-6231, 200-



# Tribunal Fiscal

Nº 17861-1-2012

6209, 200-6212, 200-6247, 200-6216, 200-6221, 200-6211, 200-6228, 200-6210, 200-6230, 200-6224, 200-6226, 200-6227, 200-6233, 200-6229 y 200-6225, cuyo costo total de los bienes vendidos con las mismas ascendió a S/. 2,460,117.89, por lo que sumadas las tres facturas señaladas, verificó un importe no comprendido dentro de los documentos de remate de S/. 1,118,525.68, cuyos reparos confirma aduciendo que no se presentaron medios probatorios adicionales a dichas facturas que cuestionen las observaciones efectuadas, ni tampoco otro documento que sustente el valor de los bienes vendidos o que la venta se haya producido a valor de mercado. Agrega que las "Notas de Remate (Póliza)" no consignan número de serie ni correlativo, no indica que se trata de una Póliza de Adjudicación, ni el número de RUC del emisor, requisitos necesarios exigidos por la Resolución de Superintendencia N° 038-98/SUNAT.

Que precisa que el valor del mercado está determinado por el que normalmente obtiene la empresa por ese tipo de operaciones, por lo que si el contribuyente transfiere un bien a un valor diferente al de mercado, corresponde efectuar el ajuste tanto para el adquirente como para el transferente, según establece el citado artículo 32° de la Ley de Impuesto a la Renta, siendo que en el caso de un remate, no se permite al vendedor fijar el precio ni establecer condiciones para la venta ya que el valor de la venta es fijado en la misma diligencia del remate dependiendo directamente de las posturas de los participantes, no pudiendo por ello decidir si transfiere o no la propiedad de la mercadería ni el importe a la que ésta será transferida; por lo que debido a ello, el resultado de un remate no puede asimilarse al valor de mercado regulado en el artículo 32° de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que adiciona que las Notas de Remate presentadas por el contribuyente no permiten determinar si representan una operación de subasta pública o si por el contrario se trata de un remate privado, puesto que no expresan a qué tipo de operación se refieren las transferencias, y siendo que en el caso de las subastas públicas, el elemento esencial establecido como formalidad obligatoria es la publicidad del acto del remate, la recurrente no acreditó la publicidad del acto del remate, requisito fundamental para poder sostener que la transferencia de un bien a través de este medio, se puede asimilar al valor de mercado; ya que únicamente a través de ésta se podría lograr reunir un grupo de potenciales compradores que puedan conformar razonablemente una demanda representativa, no vinculada al vendedor, por lo cual dichas notas de remate no acreditan el valor de mercado de los bienes.

Que respecto al alegato de que le corresponde a la Administración probar que la venta se encuentra subvalorada, precisa que para que la deducción originada en la venta de bienes por debajo del costo computable sea deducible de la renta neta de tercera categoría, de conformidad con lo establecido por los artículos 20° y 37° de la Ley, la recurrente tiene la carga de la prueba para acreditar que el valor de venta que le genera la pérdida, corresponde al valor de mercado.

Que sobre las Resoluciones de Tribunal Fiscal N° 873-2-2000, 703-0-1-2001, 478-3-97 y 933-3-97 invocadas por la recurrente, señala que el reparo obedece a que la recurrente no sustentó las razones por las que los bienes habrían sufrido una desvalorización de más del 85%, ni probó que el importe al que transfirió los bienes correspondía al valor de mercado, por lo que dichas resoluciones no enervan las observaciones efectuadas, así como que la obligación de la Administración de adoptar las medidas necesarias para verificar y evaluar el mérito probatorio de la información proporcionada por los administrados, a fin de emitir un acto administrativo que se ajuste a la verdad material de los hechos no libera al contribuyente de la obligación establecida por la Ley del Impuesto a la Renta, de sustentar sus deducciones.

Que respecto al reparo por refacturaciones sin sustento cargadas a resultados del ejercicio, sostiene que se resumen en la falta de sustento por la recurrente de la diferencia entre los importes registrados como ventas en la contabilidad del contribuyente y los declarados, así como las deducciones al Impuesto a la Renta efectuadas por ese mismo concepto, agregando que la finalidad de los medios probatorios es acreditar los hechos expuestos por las partes, producir certeza en el juzgador respecto de los puntos controvertidos y fundamentar su decisiones y que deben referirse a los hechos que sustentan lo alegado por las partes, siendo que en el caso de la recurrente no alegó ningún hecho, ni explicó las razones de las diferencias ni la deducción al Impuesto a la Renta, ni detalló qué hechos pretendía acreditar con los documentos presentados, por lo que calificó a éstos como insubsistentes, invocando lo establecido en el

11



# Tribunal Fiscal

Nº 17861-1-2012

artículo 197° del Código Procesal Civil, así como que indica que el interés en producir, actuar y analizar pruebas concierne a los administrados como componentes del debido proceso administrativo.

Que en relación al reparo por exceso de depreciación sobre ajuste por inflación del MCG reparado en 1996, sostiene que la recurrente inicialmente otorgó el tratamiento de gasto a las diferencias por el Margen de Contribución al Gasto, activando los importes recién en el ejercicio 1998, por lo que dichos desembolsos fueron considerados como activos por la recurrente recién en dicho ejercicio, lo que se ha recogido en la Resolución de Determinación impugnada, sin embargo, aprecia que también con ocasión de la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 1996, que refleja los estados financieros de la empresa al 31 de diciembre de dicho ejercicio, la Administración otorgó el tratamiento de activos a tales diferencias, reparando el gasto deducido por la recurrente, por lo que las diferencias reparadas por el Margen de Contribución al Gasto tienen la condición de activos desde la determinación efectuada por la Administración a los estados financieros, que se entiende efectuada al 31 de diciembre de 1996, con lo cual el ajuste debe ser efectuado desde el 1 de enero de 1997.

Que agrega que la recurrente no ha presentado ningún medio probatorio que demuestre que los desembolsos activados, originados en los conceptos señalados, tengan su origen en el periodo enero de 1996, por lo que indica que no procede el ajuste desde ese periodo; así como tampoco presentó prueba alguna que demuestre que el margen de contribución al gasto derivado de la aplicación del porcentaje del 29.4% de los gastos asociados a los activos, figuraba como partida no monetaria del activo, desde el periodo enero de 1996.

Que sobre el reparo de activos fijos cargados a gastos indica que los reparos versan sobre los desembolsos efectuados a los proveedores RADIOTRÓNICA DEL PERÚ S.A., por concepto de Construcción de conexiones aéreas, Construcción de conexiones subterráneas, Mantenimiento de conexiones aéreas y Mantenimiento de conexiones subterráneas; INGENIERIA DINÁMICA S.A., por la construcción de conexiones aéreas y subterráneas, así como el mantenimiento de conexiones aéreas y subterráneas; DYCTEL S.A. por construcción de conexiones aéreas y subterráneas; T.A. HUARCAYA S.A., por el equipamiento de subestación elevadora y sistema de utilización al nivel de distribución primaria del Estadio Monumental; CAME CONTRATISTAS Y SERVICIOS GENERALES, por la construcción de obras de distribución eléctrica; ITETEPERU S.A. por servicio de construcción de obras de distribución aérea y subterránea, subestaciones y conexiones con refuerzo de redes y alumbrado público en la sucursal precursores de Edelnor, que comprendía labores de excavación, rotura, reparación de pistas y veredas, canalizaciones, instalación de cables subterráneos y conductores aéreos, montaje de empalmes, colocación, traslado y retiro de postes, montaje de redes aéreas, conexiones, obras civiles y montaje electromecánico de subestaciones, transporte e instalación de transformadores, tableros de distribución, etc.; JOO Y Kitanos R.L., por instalación de nuevos suministros aéreos y subterráneos, instalación de suministros de distribución eléctrica, cambio e instalación de cables, rotura y reparación de pistas y veredas, apertura y cierre de zanjas, inspección y reparación de conexiones, construcción de muretes, etc; CIA. AMERICANA DE MULTISERVICIOS, por Servicio de construcción de obras de media y baja tensión para grandes clientes; y TURBO S.A. por Labores de excavación, rotura, reparaciones de pistas y veredas, colocación de cables subterráneos, montaje de empalmes y terminales, obras electromecánicas en subestaciones tales como instalación de interruptores, seccionadores de potencia, tuberías, montaje de barras, ampliación de barras, instalación de aisladores portabarras, retiro y desmantelamiento de celdas, retiro de base con aisladores pasamuros y resane de pared, montaje de base portafusible y fusibles limitadores, montaje de celdas modulares, calibración y transporte de equipos, etc.

Que sostiene que los reparos indicados corresponden a las sumas facturadas y pagadas por la construcción de conexiones aéreas y subterráneas, las que según establece la Norma Internacional de Contabilidad 16 constituyen activos fijos, los cuales no son deducibles del Impuesto a la Renta de conformidad con lo establecido por el literal e) del artículo 44° de la Ley del Impuesto a la Renta, por lo que indica que se encuentran arreglados a ley.

M      A      K      12      P



# Tribunal Fiscal

Nº 17861-1-2012

Que agrega que respecto al argumento de la recurrente referido a que no acreditó que los desembolsos efectivamente incrementan la vida útil de los bienes supuestamente mejorados, en todos los casos los desembolsos reparados fueron los destinados al pago por la adquisición y construcción de bienes que forman parte del sistema de distribución eléctrica o la realización de mejoras, lo que se encuentra acreditado con los contratos, facturas, anexos de detalle de los trabajos efectuados y documentos contables y comerciales presentados por el contribuyente, precisando que los desembolsos referidos a trabajos de mantenimiento no fueron reparados, y que, en todo caso, la carga de prueba corresponde a quien afirma un hecho o lo contradice, siendo que la recurrente no presentó medios probatorios que acrediten su afirmación referida a que se tratan de gastos de mantenimiento.

Que sobre el alegato de la recurrente en relación a que es un error afirmar que estos desembolsos califican como activos fijos, puesto que los bienes materia de reparación o mantenimiento no son de propiedad de la empresa, sino de sus clientes; aduce que el Decreto Ley N° 25844 señala que el desembolso por las instalaciones eléctricas derivadas de una solicitud de prestación del servicio público de electricidad, es asumido por el usuario del servicio, quien tiene la obligación de abonar su costo al prestador del servicio, quien registrará dicha inversión a favor del usuario, por lo que tratándose de instalaciones eléctricas registradas a favor de los usuarios, siendo éstos los que cubren su costo según el presupuesto elaborado por el prestador del servicio, no correspondería considerar ningún gasto ni costo a favor de la empresa concesionaria.

Que precisa que teniendo en cuenta que estos desembolsos constituyen activos, consideró de oficio la depreciación que dichos activos generaron en los ejercicios siguientes, como se aprecia de las Resoluciones de Determinación N° 012-003-0009902 y 012-003-0009903, lo que indica que debe tenerse en cuenta para los fines pertinentes.

Que en relación a la presunción de ingresos en cuentas bancarias según asiento contable no sustentado, señala que la recurrente no presentó sustento documentario de los asientos contables referidos a las cuentas 3842010, sólo el comprobante de diario en el que se observa un cargo a la cuenta de bancos con entrega a rendir cuenta; y que el documento denominado "Informe de comprobante contable" no califica como sustento de la contabilidad, sino como un reporte contable que proviene de la propia contabilidad de la recurrente, por lo que afirma que se configuró la causal prevista en el numeral 3 del artículo 64° del Código Tributario. Asimismo, señala que una suma de dinero considerada "entrega a rendir cuenta" ingresada a una cuenta bancaria, como la del asiento observado, supone la reposición de una suma de dinero efectuada por quien recibió tal suma en forma anterior, lo que no constituye un ingreso, sin embargo, sostiene que si no se acredita que dicho abono constituye una devolución, se trata de depósitos no sustentados y de ingresos no reconocidos, de lo que concluye que resulta aplicable el artículo 71° del Código Tributario.

Que respecto al argumento de la recurrente en el sentido de que los ingresos corresponden a cobranzas ya reconocidas en los resultados de ejercicios anteriores en estricta aplicación del principio de lo devengado, por lo que no correspondería que la empresa reconozca dos veces un mismo ingreso para efectos fiscales, señala que la cuenta 384 denominada "Entregas a rendir cuenta" por el Plan Contable General Revisado supone la devolución de sumas entregadas previamente sujetas a rendición de cuentas, las cuales no han sido acreditadas, por lo que si se sostiene que se trata de cobranzas ya reconocidas como ingresos en periodos anteriores, se estaría utilizando para su registro contable una cuenta diferente a la que le corresponde según el Plan Contable General Revisado, y por ello se encontraba obligado a presentar los medios probatorios que acrediten indubitablemente que dichos depósitos corresponden a ingresos ya reconocidos, lo que no ha ocurrido.

Que en cuanto a la presunción de ingresos en cuentas bancarias por regularizar, señaló que la recurrente no identificó los depósitos abonados en las cuentas, donde la glosa sólo indica "por regularizar", ni explicó asientos contables con la documentación sustentatoria correspondiente, vinculados a los registros en la cuenta 1681010 – deudores por venta de almacén, por lo que de conformidad a lo establecido por el inciso 3 del artículo 64° y el artículo 71° del Código Tributario, la Administración procedió a considerar



# Tribunal Fiscal

N° 17861-1-2012

tales abonos como ingresos gravados con el Impuesto a la Renta, imputándose el nivel de ingresos presuntos proporcionalmente a los ingresos mensuales declarados, por un importe total de S/. 8,305.00

Que sostiene que si el contribuyente no acreditó el origen de los fondos depositados en sus cuentas bancarias, estos depósitos constituyen ingresos gravados presuntos, por prescripción del artículo 71° del Código Tributario, por lo que no corresponde a la Administración Tributaria acreditar que dichos abonos constituyen ingresos gravados, ya que ello es consecuencia directa de la aplicación del procedimiento de determinación sobre base presunta.

Que sobre la presunción de ingresos en cuentas bancarias no registradas en libros indica que la recurrente no cumplió con sustentar el origen de los abonos en las cuentas corrientes bancarias que no se hallan registradas en sus libros contables, según conciliaciones bancarias efectuadas al 31 de diciembre de 2000, indicándose el detalle de las cuentas contables observadas, el número de cuenta corriente y los montos parciales correspondientes, por lo que la Administración Tributaria quedó habilitada para ejercer su facultad de determinar la obligación tributaria aplicando el procedimiento de determinación sobre base presunta establecido en el artículo 71° del Código Tributario, obteniendo una omisión de S/. 276,458.67.

Que agrega que de la evaluación de los documentos presentados por la recurrente en la instancia de reclamación, se ha verificado que éstos no acreditan por sí mismos, ningún hecho, por lo que se concluye que las diferencias observadas por el órgano acotador se ajustan a ley.

Que en relación al reparo por venta de chatarra cuyo costo es mayor al ingreso registrado, señala que la recurrente no presentó ninguna documentación que acreditara fehacientemente que los bienes vendidos tengan la condición de chatarra, apreciando que los bienes fueron vendidos al 18.21% de su costo, esto es, considerando una desvalorización del 81.79%. Precisa que como en el caso del reparo por Venta de existencias obsoletas cuyo costo es mayor al ingreso, la recurrente efectuó la venta a través de una subasta con intervención de martillero público, pero no presentó ningún documento que acredite fehacientemente que realizó la venta de estos medios a través de una subasta pública.

Que respecto al reparo por exceso de pérdida tributaria arrastrable sostiene que éste se origina en que la recurrente declaró una pérdida tributaria actualizada de ejercicios anteriores aplicable al ejercicio 2000 de S/. 172,586,952, sin embargo, de lo establecido en la Resolución de Intendencia N° 015015000429 del 21 de diciembre de 2004 y del resultado de la fiscalización del ejercicio 1999 derivado de dicha Resolución de Intendencia, se determinó una pérdida neta de S/. 115,032,495.00 que actualizada suma S/. 119,403,730.00, por lo que se reparó la diferencia entre lo declarado por el contribuyente y lo determinado por la Administración, por el importe de S/. 53,183,222.00. Precisa que la recurrente impugna una parte de la pérdida arrastrable, aceptando S/. 38,216,740.00 pero impugnando la diferencia de S/. 14,966,482.00; lo que arroja una pérdida tributaria según el contribuyente de S/. 134,370,212.00.

## II. ANTECEDENTES

Que de autos se tiene que mediante Cartas N° 030011056770-1-SUNAT, 030011056770-02-SUNAT, 030011056770-03-SUNAT, 030011056770-04-SUNAT y 030011056770-05-SUNAT (fojas 7378 a 7383) y Requerimientos N° 00127676 y 00094417 (fojas 7371 y 7339 a 7340), notificados a la recurrente el 14 de febrero de 2003 y 1 de marzo de 2004, de conformidad con lo previsto en el inciso a) del artículo 104° del Código Tributario<sup>1</sup>, se inició a la recurrente el procedimiento de fiscalización del Impuesto a la Renta de los ejercicios 2000 y 2001 e Impuesto General a las Ventas de los periodos enero a diciembre de 2000 y 2001. Como consecuencia de dicho procedimiento, se efectuaron diversos reparos a la determinación de los impuestos y ejercicios anotados, emitiéndose las Resoluciones de Determinación N° 012-003-0007176 y 012-003-0007084, por el Impuesto a la Renta de los ejercicios 2000 y 2001, las Resoluciones de Determinación N° 012-003-0005814 a 012-003-0005825 y 012-003-0007071 a 012-003-0007082, por

<sup>1</sup> El inciso a) del artículo 104° del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, establece que la notificación de los actos administrativos se realizará, entre otras formas, por correo certificado o por mensajero, en el domicilio fiscal, con acuse de recibo o con certificación de la negativa a la recepción efectuada por el encargado de la diligencia.



# Tribunal Fiscal

Nº 17861-1-2012

el Impuesto General a las Ventas de los periodos enero a diciembre de 2000 y 2001 y la Resolución de Determinación N° 012-003-0007083 por concepto de Impuesto General a las Ventas por servicios prestados por no domiciliados (código 3041 – IGVSPN) del periodo mayo de 2001; así como las Resoluciones de Multa N° 012-002-0005680 a 012-002-0005689 y 012-002-0006966 a 012-002-0006974, al establecerse la comisión de la infracción tipificada en los numerales 1 y 2 del artículo 178° del Código Tributario.

## Resolución de Determinación N° 012-003-0007176 – Impuesto a la Renta del ejercicio 2000

### Reparos:

1. Gastos no sustentados y rebaja de ingresos
2. Presunción de ingresos en cuentas bancarias
3. Gastos de ejercicios anteriores no sustentados
4. Provisión por desvalorización de existencias
5. Baja de activos sin el sustento debido
6. Gastos no sustentados con comprobantes de pago
7. Provisión de cobranza dudosa sin requisitos de ley
8. Condonación de cuentas de cobranza dudosa
9. Exceso de amortización de intangibles
10. Exceso de gastos con boletas de venta
11. Exceso en gastos de representación
12. Seguro de padres y familiares de los trabajadores
13. Activos fijos cargados a gastos
14. Gastos de viaje no deducibles
15. Ingreso no facturado por venta de automóvil
16. Presunción de ingresos en cuentas bancarias por regularizar
17. Gastos no sustentados
18. Seguros no devengados en el ejercicio
19. Crédito fiscal del IGV cargado a resultados del ejercicio
20. Provisiones estimadas
21. Intereses presuntos por préstamos a empresas vinculadas
22. Gastos inherentes a rentas exoneradas
23. Vacaciones no devengadas
24. Gastos de viaje no deducibles
25. Presunción de ingresos en cuentas bancarias no registradas
26. Venta de existencias cuyo costo es mayor al ingreso registrado
27. Venta de chatarra cuyo costo es mayor al ingreso registrado
28. Refacturaciones sin sustento cargadas a resultados
29. Acuerdo de pago por contribución a COLFONAVI
30. Rebaja de ingresos por refacturaciones a clientes regulados
31. Ajuste de inventario por valor no sustentado
32. Activos fijos cargados al gasto
33. Intereses CFR no sustentados con comprobante de pago
34. Exceso de depreciación y REI de activos fijos revaluados
35. Exceso de la pérdida tributaria del ejercicio anterior

### Deducciones:

1. Reversión de provisión por desvalorización de existencias
2. Depreciación y REI del margen de contribución al gasto 1996
3. Provisiones estimadas reparadas en el ejercicio 1999
4. Depreciación de servicios técnicos reparados en 1995-1998





# Tribunal Fiscal

Nº 17861-1-2012

Resolución de Determinación N° 012-003-0005814 a 012-003-0005825 – Impuesto General a las Ventas de los periodos enero a diciembre de 2000

## Reparos a la base imponible del IGV

1. Presunción de ingresos gravados
2. Retiro de bienes
3. Diferencia no facturada en venta de vehículo
4. Ingresos no sustentados
5. Intereses de préstamos otorgados al personal
6. Depósitos en cuentas corrientes no sustentados
7. Diferencia entre DDJJ y Registro de Ventas
8. Refacturación de clientes regulados
9. Refacturación de clientes libres

## Reparos al crédito fiscal del IGV

1. Servicios descontados a los trabajadores
2. Exceso de gastos de representación
3. Compras de terceros
4. Gastos de viaje no aceptados
5. Comprobantes de pago con antigüedad mayor a 4 meses
6. Crédito sin comprobante de pago
7. Gastos de viajes de trabajadores y familiares

## Resolución de Determinación N° 012-003-0007084 – Impuesto a la Renta del ejercicio 2001

1. Rebaja indebida de ingresos por refacturaciones a clientes reg.
2. Intereses presuntos por préstamos a empresas vinculadas
3. Provisión de cobranza dudosa sin requisitos de ley
4. Variación negativa - REI - en el ajuste de existencias
5. Exceso de depreciación y REI del margen de contrib. al gasto 1996
6. Gastos no sustentados fehacientemente
7. Aporte e intereses CFR no sustentados con comprobantes de pago
8. Activos fijos cargados a gastos
9. Reversión de ingresos sin sustento
10. Provisiones estimadas
11. Vacaciones no devengadas
12. Exceso de cargo a resultados por seguros y honorarios
13. Venta de chatarra cuyo costo es mayor al ingreso registrado
14. Baja de activos fijos no sustentada
15. Provisión por desvalorización de existencias
16. Gastos de viaje no deducibles
17. Presunción de ingresos a cuentas corrientes bancarias
18. Diferencia no sustentada por venta de auto
19. Gastos no sustentados con comprobantes de pago
20. Baja de materiales sin documentación sustentatoria correspondiente
21. Rebaja de ingresos con nota de crédito no sustentada
22. Exceso de depreciación y REI de activos fijos revaluados
23. Variación negativa REI en el ajuste de terrenos
24. Exceso de pérdida tributaria arrastrable

## Deducciones:

1. Provisiones estimadas reparadas en el ejercicio 2000
2. Vacaciones devengadas en el ejercicio 2001 reparadas en el 2000
3. Seguros devengados en el ejercicio 2001, reparados en el 2000





# Tribunal Fiscal

Nº 17861-1-2012

4. Depreciación de activos fijos reparados en el 2000
5. Amortización de intangibles reparados en el ejercicio 2000
6. Depreciación de servicios técnicos de instalación reparados como activo fijo en los ejercicios 1995 a 1998

## Resoluciones de Determinación N° 012-003-0007071 a 012-003-0007083 – Impuesto General a las Ventas de los periodos enero a diciembre de 2001

### Reparo a la base imponible del Impuesto General a las Ventas

1. Intereses de préstamos otorgados al personal
2. Retiro de bienes
3. Depósitos en cuentas corrientes no sustentados
4. Diferencia no facturada en venta de auto
5. Refacturación de clientes libres sin sustento
6. Refacturación de clientes regulados sin sustento
7. Nota de Crédito no sustentada

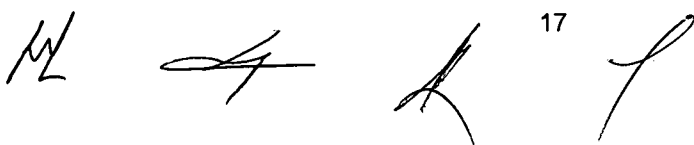
### Reparos al crédito fiscal

1. Crédito Fiscal proveniente de adquisiciones destinadas a terceros
2. Diferencia entre Registros y DD. JJ. Pago
3. Uso indebido del Crédito Fiscal
4. Descuento a Trabajadores vía planilla: Oncosalud
5. Descuento a Trabajadores vía planilla: Comedor
6. Gastos de viajes no deducibles
7. comprobantes de pago no sustentados

Que según se aprecia de los escritos de reclamación de la recurrente (fojas 9450 a 9488, 9734 a 9754, 9843 a 9939 y 10000 a 10104), en la instancia de reclamación impugnó respecto de la Resolución de Determinación N°012-003-0007176 – Impuesto a la Renta del ejercicio 2000, únicamente los reparos por Gastos no sustentados y rebaja de ingresos, Presunción de ingresos en cuentas bancarias no sustentado, Gastos de ejercicios anteriores no sustentados, Provisión de cobranza dudosa sin requisitos de ley, Seguros de padres y familiares de los trabajadores, Presunción de ingresos en cuentas bancarias por regularizar, Presunción de ingresos en cuentas bancarias no registradas, Venta de existencias cuyo costo es mayor al ingreso, Venta de chatarra cuyo costo es mayor al ingreso registrado, Refacturaciones sin sustento cargadas a resultados del ejercicio, Acuerdo de pago por contribución reembolsable COLFONAVI, Rebaja de ingresos por refacturación a clientes regulados, Activo fijo cargados a gasto, Depreciación y REI del margen de contribución al gasto – 1996 (parcialmente) y Exceso de pérdida tributaria (parcialmente).

Que asimismo, en relación a la Resolución de Determinación N° 012-003-0007084, impugnó sólo las acotaciones relacionadas a Rebaja indebida de ingresos por refacturaciones a clientes, Provisión de cobranza dudosa sin requisitos de ley, Variación negativa REI en el ajuste de existencias, Exceso de depreciación y REI del margen de contribución al gasto 1996, Aporte e intereses CFR no sustentados con comprobantes de pago, Activos fijos cargados a gastos (parcialmente), Venta de chatarra cuyo costo es mayor al ingreso registrado, Presunción de ingresos a cuentas corrientes bancarias, Gastos no sustentados con comprobantes de pago (parcialmente), Rebaja de ingresos con nota de crédito no sustentada, Variación negativa REI en el ajuste de terrenos y Exceso de pérdida tributaria arrastrable (parcialmente).

Que en cuanto a las Resoluciones de Determinación N°012-003-0005814 a 012-003-0005825 y 012-003-0007071 a 012-003-0007083, giradas por el Impuesto General a las Ventas de los periodos enero a diciembre de 2000 y 2001, la recurrente aceptó los reparos al crédito fiscal e impugnó sólo los reparos de presunción de ingresos gravados, por ingresos no sustentados y depósitos en cuentas corrientes no





# Tribunal Fiscal

Nº 17861-1-2012

sustentados (enero a diciembre de 2000)<sup>2</sup> y por presunción de ingresos omitidos por depósitos en cuentas corrientes no sustentadas, refacturación de clientes regulados sin sustento y reparo por notas de crédito no sustentadas (enero a diciembre de 2001)<sup>3</sup>.

Que de otro lado, conforme se aprecia del escrito de apelación que obra a fojas 11537 a 11611, la recurrente ha aceptado los reparos por Gastos no sustentados (2000), por Variación negativa – REI en el ajuste de existencias y terrenos (2001), por Gastos de ejercicios anteriores no sustentados (2000), por Seguros de padres y familiares de los trabajadores (2000), por Rebaja de ingresos por refacturación a clientes regulados (2000 y 2001), por Rebaja de ingresos con nota de crédito no sustentada de acuerdo a ley (2001) y por Exceso de pérdida arrastrable respecto de los reparos aceptados (2000). Asimismo, acepta parcialmente el importe de S/. 713,971.00 por el reparo de Activos fijos cargados a gastos (emitido por el total de S/. 2,064,502.00) y de la suma de S/. 465,874.00 por el reparo de Exceso de depreciación sobre ajuste por inflación del MCG reparado en 1996. Al respecto, cabe precisar que, conforme se aprecia del recurso de apelación, la recurrente indica que con motivo de la aceptación de los reparos mencionados en dicha instancia, realizó la reliquidación del Impuesto a la Renta e Impuesto General a las Ventas de los ejercicios 2000 y 2001, siendo que no determinó deuda sobre Impuesto a la Renta pero sí sobre Impuesto General a las Ventas respecto el cual determinó una deuda de S/. 208,771.00, importe que fue cancelado mediante las Boletas de pago N° 1662-002745874 a 1662-002745877 que obran a fojas 11452 a 11455.

Que respecto al Impuesto General a las Ventas, acepta los reparos por refacturación de clientes regulados sin sustento y por Nota de crédito no sustentada (2001).

Que en ese sentido, en la presente instancia, la controversia se circunscribe a emitir pronunciamiento respecto a las siguientes acotaciones:

## Resolución de Determinación N° 012-003-0007176 – Impuesto a la Renta del ejercicio 2000

1. Acuerdo de pago por contribución reembolsable COLFONAVI
2. Provisión de cobranza dudosa sin requisitos de ley
3. Activo fijo cargado a resultado
4. Venta de existencias obsoletas cuyo costo es mayor al ingreso
5. Refacturaciones sin sustento cargadas a resultados del ejercicio
6. Exceso de Depreciación sobre REI del margen de contribución al gasto 1996
7. Presunción de ingresos en cuentas bancarias según asiento no sustentado.
8. Presunción de ingresos en cuentas bancarias por regularizar
9. Presunción de ingresos en cuentas bancarias no registradas
10. Venta de chatarra cuyo costo es mayor al ingreso registrado
11. Exceso de pérdida arrastrable<sup>4</sup>

## Resolución de Determinación N° 012-003-0007084 – Impuesto a la Renta del ejercicio 2001

1. Provisión de cobranza dudosa sin requisitos de ley
2. Activos fijos cargados a gastos
3. Exceso de depreciación y REI del margen de contribuyente al gasto 1996
4. Aporte e intereses CFR no sustentados con comprobantes de pago
5. Gastos no sustentados con comprobantes de pago

<sup>2</sup> Respecto a los reparos aceptados por la recurrente, se observa que ésta efectuó pagos mediante Boletas de Pago N° 1662-2279342, 1662-2279341, 1662-2279339 y 1662-2279337 por concepto de multas correspondientes a los periodos agosto, setiembre, noviembre y diciembre de 2000 y mediante Boletas de Pago N° 2279336, 2279332, 2279330, 2279326, por concepto de Impuesto General a las Ventas de los mismos periodos indicados (fojas 9677 a 9685).

<sup>3</sup> En este punto, cabe advertir que por los reparos aceptados por Impuesto General a las Ventas, la recurrente efectuó pagos mediante Boletas de Pago N° 1662-2349815, 1662-2349814, 1662-2349812, 1662-2349811, 1662-2349809 por los periodos marzo, mayo, agosto, octubre y noviembre de 2001, siendo que a través de las Boletas 1662-2349788, 1662-2349789, 1662-2349793, 1662-2349795, 1662-2349799, 1662-2349806 y 1662-2349807 pagó multas vinculadas al referido tributo por los periodos enero, marzo, mayo, agosto, octubre, noviembre y diciembre de 2001 (fojas 9433 a 9444).

<sup>4</sup> Salvo la que resulta de los reparos mantenidos por la apelada y aceptados por la recurrente en esta instancia.



# Tribunal Fiscal

N° 17861-1-2012

6. Presunción de ingresos a cuentas corrientes bancarias
7. Venta de chatarra cuyo costo es mayor al ingreso registrado
8. Exceso de pérdida arrastrable.

## Resolución de Determinación N° 012-003-5814 a 012-003-5825 – Impuesto General a las Ventas de los periodos enero a diciembre de 2000

1. Presunción de ingresos gravados por depósitos en cuenta corriente no sustentados
2. Presunción de ingresos gravados
3. Ingresos no sustentados

## Resoluciones de Determinación N° 012-003-0007071 a 012-003-0007083 – Impuesto General a las Ventas de los periodos enero a diciembre de 2001

1. Depósitos en cuentas corrientes no sustentados

Que asimismo, corresponde verificar si la recurrente incurrió en la infracción tipificada en los numerales 1 y 2 del artículo 178° del Código Tributario.

Que sin embargo, previamente, se emitirá pronunciamiento respecto a la nulidad invocada por la recurrente de las Resoluciones de Determinación N° 012-003-0014776 y 012-003-007084, en el extremo del reparo por exceso de depreciación tributaria de activos revaluados en 1996.

### III. ANÁLISIS

#### **1. Nulidad parcial de las Resoluciones de Determinación N° 012-003-0007176 y 012-003-007084**

Que la recurrente sostiene en su escrito de 26 de diciembre de 2011 (fojas 1861 a 1864), que el 10 de marzo de 2009 apeló parcialmente la Resolución de Intendencia N° 0150140007950 que, entre otros, rectificó las Resoluciones de Determinación N° 012-003-0007176 y 012-003-007084, que contenían, entre otros, el reparo denominado Exceso de depreciación y REI de activos fijos revaluados, cuyo sustento radicaba en la Resolución de Intendencia N° 015-015-0000429, emitida sobre el Impuesto a la Renta del ejercicio 1999 en cumplimiento de la Resolución N° 00100-5-2004<sup>5</sup>, sobre lo cual señala que en tanto dicha resolución de intendencia quedó consentida, el reparo no fue impugnado.

Que agrega que con fecha 3 de marzo de 2008, la Primera Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo de la Corte Superior de Justicia de Lima, mediante la Resolución N° 23 declaró la nulidad del punto 2 de la parte resolutive de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 00100-5-2004 y la legalidad de la operación de revaluación de activos realizada por EDECHANCAY en el ejercicio 1996, así como la aplicabilidad a dicha fusión del beneficio tributario establecido en la Ley N° 26283, señalando que la Administración no podía examinar válidamente para efectos tributarios, la operación de revaluación de activos realizada por EDECHANCAY como acto previo a la fusión ni volver a fiscalizar el ejercicio 1996 bajo ningún argumento. Precisa que dicho fallo ha sido confirmado por la Sala Civil Transitoria y por la Sala de Derecho Social y Constitucional de la Corte Suprema de Justicia de la República y que en cumplimiento se ha expedido la Resolución N° 13663-8-2011 dejando sin efecto el reparo efectuado por la Administración en el ejercicio 1999, por concepto de exceso de depreciación tributaria sobre activos fijos revaluados de EDELNOR y exceso de costo computable de la enajenación tributaria sobre activos fijos revaluado por la recurrente.

Que en ese sentido la recurrente solicita la nulidad de las Resoluciones de Determinación N° 012-003-0007176 y 012-003-007084 en el extremo del reparo por exceso de depreciación tributaria y REI sobre

<sup>5</sup> La indicada Resolución en el punto 2 de la parte resolutive declaró NULA la Resolución de Intendencia N° 01501-50000031 de fecha 9 de julio de 2003 en el extremo que reparó el exceso de depreciación proveniente de los activos revaluados adquiridos de EDELNOR S.A. en los ejercicios 1997 y 1998 y NULA E INSUBSISTENTE en el extremo que mantuvo los reparos efectuados en el ejercicio 1999 por concepto de exceso de depreciación tributaria sobre activos fijos revaluados de EDELNOR S.A. y exceso del costo computable de la enajenación tributaria sobre activos fijos revaluados adquiridos de EDELNOR S.A.



# Tribunal Fiscal

N° 17861-1-2012

activos fijos revaluados, aduciendo que dicho reparo fue siempre infundado y nunca debió incidir en la determinación de la base imponible del Impuesto a la Renta de los ejercicios 2000 y 2001, y precisando que al presentarse hechos nuevos, corresponde la aplicación del artículo 129° del Código Tributario y no la del artículo 147° del mismo código, pues no impugna o controvierte un reparo adicional sino que invoca la nulidad de la resoluciones de determinación antes mencionadas en la parte del reparo aludido, sobre la base del pronunciamiento del Poder Judicial y de la Resolución del Tribunal Fiscal que le dio cumplimiento.

Que del mismo modo, en sus escritos del 9 y 16 de octubre de 2012 (fojas 12159 a 12160 y 12455 a 12481), señala que el 17 de setiembre de 2012 fue notificada con la Resolución de Intendencia N° 0150190000033 emitida en cumplimiento de la Ejecutoria Suprema de 18 de noviembre de 2008, mediante la cual la Administración resuelve declarar la nulidad de la Resolución de Intendencia N° 015-015-0000429, en el extremo del reparo por exceso de depreciación tributaria antes mencionado, que ha sido recogido en las Resoluciones de Determinación N° 012-003-0007176 y 012-003-007084, sobre lo cual alega que se trata de una circunstancia posterior a los valores citados, por lo que invoca la aplicación de la Resolución N° 00815-1-2005 jurisprudencia de observancia obligatoria y solicita que este Tribunal deje sin efecto las resoluciones de determinación giradas por el Impuesto a la Renta de los ejercicios 2000 y 2001 en el extremo del reparo mencionado debiendo calcular la depreciación sobre la base del costo revaluado fijado por la Resolución de Intendencia N° 0150150000429, y rectifique el ajuste de la pérdida arrastrable del ejercicio 1999 sin considerar la suma de dicha resolución de intendencia, sino la que surge de la Resolución de Intendencia N° 0150160000084, lo que sustenta, entre otros, en las Resoluciones N° 05633-4-2010, 10826-4-2009 y 06154-1-2009.

Que de la documentación presentada por la recurrente adjunta a sus escritos antes detallados, se tiene que mediante el Punto 2. de la Resolución N° 00100-5-2004 de 9 de enero de 2004, se declaró Nula e Insubsistente la Resolución de Intendencia N° 01501-5000031 - que en cumplimiento de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 06604-5-2002, de 15 de noviembre de 2002, dejó sin efecto la Resolución de Intendencia N° 015-4-14418 en el extremo que se pronunció respecto de los reparos por exceso de depreciación tributaria y costo computable sobre activos fijos revaluados adquiridos de EDELNOR S.A., entre otros, y determinó una mayor deuda como consecuencia de la formulación de reparos a la depreciación tributaria y exceso de costo computable de los activos fijos revaluados adquiridos de EDELNOR S.A. – disponiendo que la Administración emita nuevo pronunciamiento al respecto.

Que mediante Resolución de Intendencia N° 015-015-0000429 de 21 de diciembre de 2004, se dio cumplimiento a la citada Resolución N° 00100-5-2004, realizando la Administración una nueva determinación del exceso de depreciación del activo fijo de la recurrente al ejercicio 1999, la que al no haber sido impugnada, quedó consentida.

Que sin embargo, como consecuencia de la demanda contenciosa administrativa interpuesta por la recurrente contra la Resolución N° 00100-5-2004, el 3 de marzo de 2008, la Primera Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo de la Corte Superior de Justicia de Lima, dictó sentencia mediante la Resolución N° 23, declarando la nulidad del punto 2 de la parte resolutive de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 00100-5-2004, la plena legalidad de la operación de revaluación de activos realizada por la empresa de Distribución Eléctrica de Chancay - EDECHANCA Y (hoy la recurrente) como acto previo a la fusión con la empresa de Distribución Eléctrica Lima Norte S.A. y la consiguiente aplicabilidad a dicha fusión del beneficio tributario establecido en la Ley N° 26283, así como declaró que la SUNAT no puede examinar válidamente para efectos tributarios, la operación de revaluación de activos realizada por EDECHANCA Y como acto previo a la fusión ni volver a fiscalizar el ejercicio 1996 bajo ningún argumento (fojas 12056 a 12064)<sup>6</sup>.

Que en cumplimiento de la citada sentencia, este Tribunal Fiscal expidió la Resolución N° 13663-8-2011, dejando sin efecto el reparo efectuado por la Administración en el ejercicio 1999, por concepto de exceso

<sup>6</sup> Dicha sentencia fue confirmada por la Sala Civil Transitoria con fecha 17 de noviembre de 2008 (fojas 12051 a 12055) y por la Sala de Derecho Constitucional y Social de la Corte Suprema de Justicia de la República el 24 de marzo de 2010 (fojas 12046 a 12050).



# Tribunal Fiscal

N° 17861-1-2012

de depreciación tributaria sobre activos fijos revaluados de EDELNOR y exceso de costo computable de la enajenación tributaria sobre activos fijos revaluados por la recurrente, conforme a lo ordenado por el Poder Judicial.

Que por su parte, mediante la Resolución de Intendencia N° 0150160000084 del 14 de setiembre de 2011 (fojas 12038 a 12043), la Administración dando cumplimiento a la sentencia del Poder Judicial, dispuso en el artículo 1° de dicha resolución rectificar la Resolución de Determinación N° 012-003-0001543 emitida por el Impuesto a la Renta del ejercicio 1999, modificando el cálculo de la pérdida tributaria por dicho ejercicio, como resultado de haberse levantado el reparo por exceso de depreciación proveniente de activos fijos revaluados. Posteriormente, dicha resolución de intendencia ha sido modificada por la Resolución de Intendencia N° 0150160000087 de 24 de febrero de 2012 (fojas 12147 a 12148), sustituyendo su artículo 1° y disponiendo reconocer la plena legalidad de la operación de revaluación de activos realizada por EDECHANCA Y como previo a la fusión del beneficio tributario establecido en la Ley N° 26283 y que la SUNAT no puede examinar válidamente para efectos tributarios, la operación de revaluación de activos realizada y tampoco volver a fiscalizar el ejercicio 1996 bajo ningún argumento y rectificar la Resolución de Determinación N° 012-003-0001543 emitida por el Impuesto a la Renta del ejercicio 1999, reliquidando el cálculo de la pérdida tributaria por dicho ejercicio, dejando sin efecto el reparo por exceso de depreciación tributaria de activos revaluados por EDELNOR S.A. como acto previo a la fusión con EDECHANCA Y S.A., así como el exceso del costo computable de dichos activos revaluados.

Que asimismo, con la Resolución de Intendencia N° 0150190000033 de 28 de agosto de 2012, emitida en cumplimiento de la Resolución N° 39 de la Primera Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo de la Corte Superior de Justicia de Lima de fecha 18 de enero de 2012 y de la Ejecutoria Suprema del 18 de noviembre de 2008, se ha declarado la nulidad de la Resolución de Intendencia N° 015-015-0000429 en el extremo del reparo por exceso de depreciación tributaria antes referido, en los mismos términos de lo dispuesto por la sentencia judicial materia de cumplimiento, debiendo estarse a la Resolución de Intendencia N° 0150160000084 en cuanto al cálculo de la pérdida tributaria a S/. 145,509,879.56.

Que se aprecia a fojas 12149 a 12151 el escrito de fecha 13 de marzo de 2012, presentado por la recurrente a la Primera Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo de Lima, por medio del cual solicita al órgano jurisdiccional instar a la Administración a cumplir con lo ordenado en la Resolución N° 39, declarando la nulidad de la Resolución de Intendencia N° 015-015-0000429 y de todos los actos administrativos posteriores a la misma que se sustenten en ella, mencionando entre otras a las Resoluciones de Determinación N° 012-003-00007176 y 012-003-00007084, en la parte que cuestionan la revaluación y tasación de activos del año 1996. Asimismo, mediante escrito de fecha 5 de octubre de 2012, la recurrente ha solicitado al órgano jurisdiccional citado, entre otros, que requiera a este Tribunal Fiscal declarar la nulidad de las Resoluciones de Determinación N° 012-003-0007176, 012-003-0007084, 012-003-0009902, 012-003-0009903, 012-003-0014590 y 012-003-0014776 en la parte del reparo por revaluación de activos y reconocer en la Resolución de Determinación N° 012-003-0007176 del año 2000 la nueva pérdida arrastrable determinada en la Resolución de Intendencia N° 0150160000084.

Que el numeral 1 del artículo 101° del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, sustituido por Decreto Legislativo N° 953, señala que son atribuciones del Tribunal Fiscal, conocer y resolver en última instancia administrativa las apelaciones contra las Resoluciones de la Administración Tributaria que resuelven reclamaciones interpuestas contra órdenes de pago, resoluciones de determinación, resoluciones de multa u otros actos administrativos que tengan relación directa con la determinación de la obligación tributaria, entre otras.

Que en el numeral 2 del artículo 108° del mismo Código Tributario anotado, establece que después de la notificación, la Administración Tributaria sólo podrá revocar, modificar, sustituir o complementar sus actos, entre otros, cuando la Administración detecte que se han presentado circunstancias posteriores a su emisión que demuestran su improcedencia o cuando se trate de errores materiales, tales como los de redacción o cálculo. Asimismo, se dispone que tratándose de la SUNAT, la revocación, modificación, sustitución o complementación será declarada por la misma área que emitió el acto que se modifica, con

21



# Tribunal Fiscal

N° 17861-1-2012

excepción del caso de connivencia a que se refiere el numeral 1 del presente artículo, supuesto en el cual la declaración será expedida por el superior jerárquico del área emisora.

Que ahora bien, como se ha señalado en la parte de antecedentes de la presente resolución, las Resoluciones de Determinación N° 012-003-0007176 y 012-003-007084 (fojas 10111 a 10164 y 9946 a 9995) fueron emitidas, entre otros, por el reparo por exceso de depreciación y REI de activos fijos revaluados por los importes de S/. 18,267,643.00 y S/. 13,467,457.00, correspondientes a los ejercicios 2000 y 2001, respectivamente. Sin embargo, conforme se desprende de los recursos de reclamación presentados por la recurrente contra las anotadas resoluciones de determinación (fojas 10101 a 10102 y 9925 a 9936), se advierte que el reparo por exceso de depreciación y REI de activos fijos revaluados no ha sido materia de reclamación por la recurrente, siendo aceptado por ésta, con lo que quedó consentido en dicha oportunidad y, por tanto firme.

Que en ese sentido, si bien, según consta en las Resoluciones de Determinación N° 012-003-0007176 y 012-003-007084 (fojas 10117 y 9955 a 9956), el reparo por exceso de depreciación y REI de activos fijos revaluados tiene su fundamento en la Resolución de Intendencia N° 015-015-0000429 que ha sido declarada nula; al haber quedado consentido el reparo anotado sobre los ejercicios 2000 y 2001 en la oportunidad que pudo impugnarlo la recurrente, no resulta materia de grado en la presente instancia, por lo cual no le corresponde a este Tribunal emitir pronunciamiento sobre su nulidad o dejarlo sin efecto como pretende la recurrente.

Que en consecuencia, al no ser materia de grado los aspectos indicados en los párrafos anteriores, lo dispuesto en el numeral 2 del artículo 108° del Código Tributario antes reseñado no enerva el pronunciamiento emitido de este Colegiado al respecto en los párrafos precedentes, así como tampoco resulta aplicable lo establecido en la Resolución N° 00815-1-2005, al no haberse recurrido el reparo en mención ante este Tribunal, de modo que no puede sostenerse que se encuentre bajo su competencia.

Que en tal sentido, tampoco resulta de aplicación lo dispuesto en las Resoluciones N° 05633-4-2010, 10826-4-2009 y 06154-1-2009 invocadas por la recurrente, al verificarse que éstas corresponden a casos en los que los reparos sobre los que emitió pronunciamiento este Tribunal, fueron recurridos ante esta instancia.

## **2. Acuerdo de pago por contribución reembolsable COLFONAVI (Ejercicio 2000)**

Que según se aprecia del Anexo 2 a la Resolución de Determinación N° 012-003-0007176 (fojas 10122 a 10128), para efecto de la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2000, la Administración reparó la suma de S/. 65,182,493.00, al verificar que la recurrente cargó a resultados el importe a devolver de acuerdo al Convenio celebrado entre la recurrente y COLFONAVI por concepto de contribuciones reembolsables por la deuda constituida por el valor de las instalaciones eléctricas ejecutadas con recursos del FONAVI, al considerar que por su naturaleza no se pueden considerar como gasto, sino como activo, agregando que incluye intereses hasta la devolución total de la deuda, los que sólo son gastos deducibles en la medida que se devenguen en el ejercicio.

Que de acuerdo al punto 1 del Anexo I al Requerimiento N° 00094580 (fojas 4404 a 4405), notificado el 3 de setiembre de 2004, la Administración haciendo referencia al Convenio de pago suscrito entre el Estado Peruano a través del Ministerio de Economía y Finanzas y la recurrente, respecto a la devolución de las Contribuciones reembolsables correspondientes a obra realizadas con financiamiento de Fondo Nacional de Vivienda – FONAVI, requirió a la recurrente que presente un detalle analítico de la deuda de U.S.\$ 47,000,000.00 acordada entre las partes, discriminando el importe y detalle del principal, los intereses y ajustes devengados y los intereses por devengarse hasta su devolución total, así como un detalle analítico de la deuda provisionada a la fecha de pago de la contribución reembolsable, con el correspondiente sustento documentario, discriminando el importe y detalle del principal, los intereses y ajustes devengados y demás conceptos provisionados, así como los respectivos asientos contables.

Que según consta en el Resultado del anotado Requerimiento N° 00094580 (foja 4399), la recurrente no presentó lo solicitado, por lo que se le volvió a reiterar la misma solicitud a través del Anexo I al Requerimiento N° 00094802.



# Tribunal Fiscal

N° 17861-1-2012

Que a través del Anexo I al Requerimiento N° 00094802 (fojas 4000 a 4005), notificada el 14 de octubre de 2004, la Administración solicitó a la recurrente la misma información y documentación requerida en el Requerimiento N° 00094580, y adicionalmente se solicitó sustentar con la base legal y documentación correspondiente el gasto anotado en el registro contable que se muestra a continuación, detallando el concepto del mismo y la determinación del importe.

Cuenta contable	Nombre de la cuenta	Debe S/.	Haber S/.	Glosa comprobante
4699050	Cuentas por pagar - cheques anulados	5,712,916.98	0	Acuerdo de pago
4699070	Otras cuentas por pagar	24,055,227.77	0	Acuerdo de pago
<b>6691010</b>	<b>Otras cargas excepcionales</b>	<b>65,182,492.76</b>	0	Acuerdo de pago
6691010	Otras cargas excepcionales	0	24,055,227.77	Acuerdo de pago
4651060	CFR pendiente de convenio	0	5,712,916.98	Acuerdo de pago
4651060	CFR pendiente de convenio	0	65,182.492.76	Acuerdo de pago
		<u>94,950,637.51</u>	<u>94,950,637.51</u>	

Que en su escrito de respuesta al anotado requerimiento de fecha 23 de noviembre de 2004 (fojas 3982 a 3986), la recurrente explicó que como consecuencia de la Ley N° 26969, el Ministerio de Economía y Finanzas a través de la COLFONAVI (Comisión liquidadora de FONAVI) se constituyó en acreedor de las contribuciones reembolsables que la recurrente debía pagar, por lo que ésta y COLFONAVI llegaron a un acuerdo, aprobado por Decreto Supremo N° 103-2000-EF, publicado en el Diario Oficial El Peruano el 18 de setiembre de 2000, según el cual el valor total y definitivo de las obras entregadas a los usuarios a la recurrente financiadas por FONAVI con carácter reembolsable, incluido intereses y ajustes devengados, más los intereses por devengarse hasta su devolución total asciende a US \$ 50,000,000.00 corresponde a la obligación completa en la que no se ha determinado detalle alguno. Agrega que el total adeudado al Estado Peruano fue definido en US \$ 47,000,000.00, cuyo pago fue originalmente pactado a un plazo de 10 años, sin embargo, las partes acordaron que la recurrente efectúe el pago de manera inmediata considerando el descuento correspondiente, por lo que se calculó el valor presente de la deuda, aplicando a una tasa de 13.50% lo que determinó que estuviera obligada a pagar la suma de US \$ 25,000,000.00. Indicó que tal acuerdo fue contabilizado en el año 2000 puesto que constituía para la empresa una obligación conocida y cierta en dicho periodo y que dicha obligación existe y se encuentra vinculada con la generación de rentas gravadas y el mantenimiento de la fuente productora de renta, por lo que no puede ser considerado como una liberalidad, y que de existir alguna incongruencia entre los montos consignados en la contabilidad de la empresa, ésta se habría generado por el propio actuar del Estado, quien habría determinado valores diferentes para activos cuyo valor neto de reposición habría sido adecuadamente calculado por la empresa, por lo cual la Administración Tributaria como organismo estatal no podría ampararse en las incongruencias generadas con ocasión de la actuación de otro órgano estatal como el Ministerio de Economía y Finanzas, de lo contrario se estaría amparando en sus propios errores para obtener un beneficio económico materializado en el cobro de un mayor tributo, vulnerando la doctrina de los actos propios.

Que en el Anexo I del Resultado al Requerimiento N° 00094802 (fojas 3995 a 3999), notificado el 24 de noviembre de 2004, la Administración, luego de citar los artículos 83° del Decreto Ley N° 25844, Ley de Concesiones Eléctricas, 167° del Decreto Supremo N° 009-93-EM, Reglamento de la Ley de Concesiones, Resolución Ministerial N° 346-96-EM/VME que aprueba la Directiva N° 001-96-EM/DGE sobre Contribuciones Reembolsables y su devolución a usuarios de energía eléctrica, numerales 2.1 y 2.3 del artículo 2° de la Ley N° 26969, Ley de extinción de deudas de electrificación y de sustitución de la contribución al FONAVI por el impuesto Extraordinario de Solidaridad", artículo 15° del Reglamento de la Ley N° 041-99-EF, Decreto Supremo N° 103-2000-EF y el Convenio de pago suscrito entre la recurrente y COLFONAVI, señaló que el importe a devolverse de acuerdo a dicho convenio, el que sin descuentos ascendía a US \$ 47,000,000.00, incluye la deuda principal, esto es, el valor de las instalaciones eléctricas ejecutadas con recursos de FONAVI, las que por su naturaleza no se pueden considerar como gasto, sino

M A A 23 P



# Tribunal Fiscal

Nº 17861-1-2012

como activo; asimismo, incluye intereses hasta la devolución total de la deuda que son gasto deducible en la medida que se devenguen en el ejercicio.

Que asimismo, señaló que la recurrente a efectos de registrar en sus libros contables el importe a devolver por concepto de CFR según el acuerdo de pago, realizó el cargo a resultados según se muestra en el cuadro siguiente:

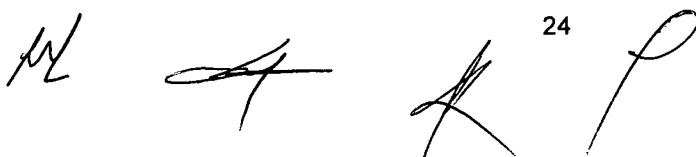
Fecha	Nº Int.	Nº Comp.	Tipo de asiento	Cuenta contable	Nombre de la cuenta	Debe S/.	Haber S/.	Glosa Comprob.
30-Set.	2000090341	31171	A4310	4699050	Cuentas por pagar - cheques	5,712,916.98	0	Acuerdo de pago
30-Set.	2000090341	31171	A4310	4699070	Otras cuentas por pagar	24,055,227.77	0	Acuerdo de pago
30-Set.	2000090341	31171	A4310	6691010	Otras cargas excepcionales	65,182,492.76	0	Acuerdo de pago
30-Set.	2000090341	31171	A4310	6691010	Otras cargas excepcionales	0	24,055,227.77	Acuerdo de pago
30-Set.	2000090341	31171	A4310	4651060	CFR Pendiente de convenio	0	5,712,916.98	Acuerdo de pago
30-Set.	2000090341	31171	A4310	4651060	CFR Pendiente de convenio	0	65,182,492.76	Acuerdo de pago
						<u>94,950,637.51</u>	<u>94,950,637.51</u>	

Que por otro lado, la Administración observó que en el asiento contable N° 2000090341, la recurrente a efectos de conciliar sus cifras con las determinadas en el acuerdo de pago, cargó a resultados el importe de S/. 65,182,492.76, considerado como gasto deducible en su integridad a efectos de determinar el Impuesto a la Renta de Tercera Categoría, y señaló que importe abonado a la misma cuenta de gasto, ascendente a S/. 24,055,227.77 ha sido deducido por la recurrente vía declaración jurada anual, por lo que dicho abono no tiene incidencia en los resultados del ejercicio. En ese sentido, alegando que la recurrente no sustentó el cargo a resultados ascendente a S/. 65,182,492.76, ni presentó información adicional al Acuerdo de pago aludido, señaló que no se puede concluir que el mayor valor registrado de deuda es gasto deducible, que los intereses han sido devengados en el ejercicio 2000 y que por lo tanto son deducibles, como tampoco se puede determinar el detalle de las discrepancias entre lo provisionado por la recurrente y lo pagado para concluir si corresponde a un gasto deducible para la determinación del Impuesto a la Renta, por lo que procedió a reparar el importe de S/. 65,182,492.76.

Que el inciso e) del artículo 44° de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Legislativo N° 774, establece que no son deducibles para la determinación de la renta imponible de tercera categoría las sumas invertidas en la adquisición de bienes o mejoras de carácter permanente<sup>7</sup>.

Que el artículo 62° de la Ley N°23406, Ley General de Electricidad, derogada por la Disposición Final del Decreto Ley N° 25844, publicada el 19 noviembre 1992, establecía que corresponde a las personas naturales o jurídicas que requieren de suministro de energía eléctrica para habilitaciones de tierras, desarrollar los proyectos referentes a los Sub-Sistemas de Distribución Secundaria, incluyendo las instalaciones de alumbrado público cuando ello sea pertinente, sometiéndolos a la aprobación de la correspondiente Empresa Regional de Servicio Público de Electricidad o de Interés Local, así como que en todo proyecto de habilitaciones de tierra o en la construcción de edificaciones, debía reservarse las áreas suficientes para las instalaciones de transformación cuyo uso debía ser cedido a título gratuito a la Empresa Regional de Servicio Público de Electricidad como prerequisite para la dotación del servicio.

<sup>7</sup> Cabe señalar que según se aprecia en la resolución apelada (foja 11513 vuelta) y no es materia de cuestionamiento, la recurrente suscribió convenio de estabilidad del régimen tributario del Impuesto a la Renta con el Estado Peruano el 15 de enero de 1996 por un plazo de 10 años, por lo que resultan aplicables las normas del Impuesto a la Renta vigentes para dicho ejercicio.







# Tribunal Fiscal

Nº 17861-1-2012

Que el artículo 63° de la misma ley citada establecía que correspondía a los interesados ejecutar con cargo a sus recursos propios las instalaciones referentes al Sub-Sistema de Distribución Secundaria y las instalaciones de alumbrado público, bajo la supervisión de la Empresa de Servicio Público de Electricidad que atendiera el área, precisando que tales instalaciones se entregarían a la Empresa a título gratuito, para ser registradas como bienes capitalizados a nombre del Estado.

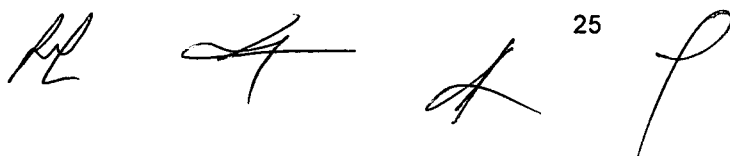
Que por su parte el artículo 102° del mismo dispositivo legal disponía que los bienes destinados a la prestación del Servicio Público de Electricidad, por las Empresas de Servicio Público o a la generación de energía eléctrica por los Concesionarios, quedarían afectos a la empresa encargada de dicha prestación o producción, según sea el caso, y serán de su propiedad, no pudiendo ser destinados a fines distintos al indicado sin autorización previa del Ministerio de Energía y Minas. Se señaló que tales bienes comprendían a) Los bienes muebles o inmuebles requeridos para el normal desarrollo de las actividades de la empresa, incluyendo los gastos necesarios para ponerlos en condiciones de servicio; b) Los activos intangibles, que comprenden gastos de estudios y organización, patentes, contratos y gastos por servicios correspondientes a la etapa de organización; c) Los intereses y comisiones necesarios para la financiación de las obras e instalaciones y las correspondientes a las ampliaciones de las mismas, computables desde la fecha en que se acredite la inversión hasta la fecha en que se inicie la operación. Excepcionalmente y sólo para el caso de proyectos multiregionales, la Comisión de Tarifas Eléctricas podrá determinar que parte de estos intereses y comisiones sean agregados antes del inicio de la operación; d) las nuevas instalaciones provenientes de la inversión del Fondo de Ampliaciones; y e) Las instalaciones costeadas por terceros y entregadas a título gratuito por éstos a la Empresa.

Que el Decreto Ley N° 25844, Ley de Concesiones Eléctricas, publicada el 19 de noviembre de 1992, derogó la norma anteriormente citada y fue emitida para normar las actividades relacionadas con la generación, transmisión, distribución y comercialización de la energía eléctrica, estableciéndose en su artículo 1° que el Ministerio de Energía y Minas y el OSINERG en representación del Estado son los encargados de velar por el cumplimiento de la ley, quienes podrán delegar en parte las funciones conferidas; y que las actividades de generación, transmisión y distribución podrán ser desarrolladas por personas naturales o jurídicas, nacionales o extranjeras. Las personas jurídicas deberán estar constituidas con arreglo a las leyes peruanas.

Que por otro lado, el artículo 83° del anotado Decreto Ley N° 25844, antes de la modificatoria introducida por la Ley N° 29178, establecía que para la dotación de nuevos suministros o ampliación de una potencia contratada, el concesionario podrá exigir una contribución, con carácter reembolsable, para el financiamiento de la extensión de las instalaciones hasta el punto de entrega y/o para la ampliación de la capacidad de distribución necesaria. Asimismo, se estableció que dichas contribuciones tendrían las siguientes modalidades, a elección del usuario: a) Aportes por kW, previamente fijado por el concesionario para los diferentes casos; b) Construcción de las obras de extensión por el solicitante, previa aprobación del proyecto por el concesionario, fijándose el valor de estas instalaciones en la oportunidad de aprobar el proyecto; c) Financiamiento por el solicitante para ejecutar las obras requeridas, al valor determinado por el concesionario, obligándose éste a ejecutarlas en un plazo determinado.

Que el artículo 84° de la misma ley disponía que el usuario tendría derecho a que se le reconozca las contribuciones que realice mediante la entrega de acciones de la Empresa, bonos u otras modalidades que garanticen su recuperación real bajo condiciones que fije el Reglamento, siendo que la elección de la forma de devolución corresponderá al usuario. La Empresa concesionaria, por ningún motivo, podrá cobrar gastos y/o comisiones por concepto de esta devolución.

Que el artículo 85° de la mencionada Ley señalaba que en el caso de nuevas habilitaciones urbanas, electrificación de zonas urbanas habitadas o de agrupaciones de viviendas ubicadas dentro de la zona de la Concesión, le correspondía a los interesados ejecutar las instalaciones eléctricas referentes a la red secundaria y Alumbrado Público, conforme al proyecto previamente aprobado y bajo la supervisión de la empresa concesionaria que atiende el área. En este caso las instalaciones serían recibidas por el

 25



# Tribunal Fiscal

Nº 17861-1-2012

concesionario fijándose en dicha oportunidad su Valor Nuevo de Reemplazo para los efectos de reembolsar al interesado, de acuerdo a lo establecido en el artículo 84° de la Ley.

Que por otra parte, el artículo 166° del Reglamento de la Ley de Concesiones, aprobada por Decreto Supremo N°009-93-EM<sup>8</sup>, establece que las contribuciones reembolsables que podrá exigir el concesionario para el financiamiento de la extensión de las instalaciones hasta el punto de entrega, serán establecidas según las modalidades b) o c) del artículo 83° de la Ley a elección del usuario.

Que el artículo 167° instituye que una vez determinado el importe de las contribuciones de los usuarios, deberá concretarse la modalidad y fecha del reembolso, dentro de los treinta (30) días calendarios siguientes. De no efectuarse el reembolso en la fecha acordada el concesionario deberá abonar el interés compensatorio y el recargo por mora establecidos en el artículo 176° del Reglamento, hasta su cancelación.

Que el artículo 174° del citado reglamento señala que para la atención de nuevos suministros o para los casos de ampliación de la potencia contratada, a que se refiere el Artículo 89° de la Ley, el concesionario está autorizado a exigir al interesado, una contribución con carácter reembolsable calculada según lo establecido en el inciso a) del artículo 83° de la Ley.

Que la Sexta Disposición Transitoria del Reglamento anotado, precisó que todas las solicitudes para la dotación de nuevos suministros o para la ampliación de la potencia contratada, que se encontraban en trámite al entrar en vigencia la Ley, y cuyos pagos hayan sido cancelados al contado o pactados con facilidades, se regirán por los dispositivos legales vigentes a esa fecha.

Que considerando que los artículos 83°, 84° y 85° del Decreto Ley N° 25844, Ley de Concesiones Eléctricas y los artículos 166°, 167° y 174° del Decreto Supremo N° 009-93-EM, Reglamento de la Ley de Concesiones Eléctricas, establecían lineamientos generales relacionados con el derecho que tenía el concesionario de poder optar por exigir una contribución reembolsable al usuario para dotación de nuevo suministro o ampliación de potencia contratada y el derecho que tenía el usuario de obtener la recuperación real de su contribución, y siendo que requería dictar disposiciones complementarias que determinen el procedimiento a seguir vinculado con la modalidad de aporte, derechos y obligaciones de concesionarios y usuarios, oportunidad de determinación de la contribución reembolsable, elección de la modalidad de aporte, de la modalidad de reembolso, entrega del reembolso, plazos proporcionales para la entrega del reembolso que garanticen la recuperación real de lo aportado, así como las sanciones en casos de incumplimiento, el 16 de agosto de 1996, se publicó la Resolución Ministerial N° 346-96-EM/VME, cuyo artículo Único dispuso aprobar la Directiva N° 001-96-EM/DGE, sobre contribuciones reembolsables y devolución.

Que la citada Directiva N° 001-96-EM/DGE tenía como objetivo complementar los criterios establecidos en la Ley de Concesiones Eléctricas y su Reglamento para garantizar el derecho del concesionario de poder optar por exigir una contribución reembolsable al usuario vinculada al servicio público de electricidad por concepto de dotación de nuevos suministros y/o ampliación de potencia contratada y garantizar el derecho del usuario a obtener la recuperación real de su contribución; así como regulaba las responsabilidades de los concesionarios de distribución y usuarios del Servicio Público de Electricidad; oportunidad de determinación del monto de las contribuciones reembolsables, modalidades de reembolso, elección de la modalidad, plazo de entrega del reembolso, incumplimiento y sanciones.

Que en la referida directiva se establecieron las normas generales para la devolución de contribuciones reembolsables, precisándose que de conformidad con lo establecido por el artículo 83° de la Ley, para la dotación de nuevos suministros o ampliación de una potencia contratada, el Concesionario podía exigir una contribución con carácter reembolsable, para el financiamiento de la extensión de las instalaciones hasta el punto de entrega y/o para la ampliación de la capacidad de distribución necesaria. Asimismo, se reguló las modalidades de la contribución, las modalidades o formas de reembolso de las contribuciones; las modalidades de aportes; derechos y obligaciones de concesionario y usuario; oportunidad de

<sup>8</sup> Publicado el 25 de febrero de 1993.



# Tribunal Fiscal

Nº 17861-1-2012

determinación de la contribución; elección de modalidad de aporte, las obligaciones del concesionario de distribución, entre otros.

Que posteriormente, el 27 de agosto de 1998, se publicó la Ley N° 26969, Ley de extinción de deudas de electrificación y de sustitución de la contribución al FONAVI por el Impuesto Extraordinario de Solidaridad, que dispuso la extinción de saldos deudores de las personas naturales beneficiarias de préstamos otorgados con recursos del FONAVI para obras de electrificación, con excepción de las correspondientes a conexiones domiciliarias, así como la transferencia a favor del Estado del derecho de las personas naturales beneficiarias de tales préstamos sobre las instalaciones eléctricas financiadas con recursos del FONAVI.

Que el numeral 2.1. del artículo 2° de la ley referida, señalaba que en virtud de lo establecido en el numeral 1.1. del artículo 1 de la ley, se transfería a favor del Estado el derecho de las personas naturales beneficiarias de préstamos de FONAVI para obras de electrificación, sobre las instalaciones de distribución eléctrica financiadas con recursos de FONAVI y se facultaba al Ministerio de Economía y Finanzas a ejercer, en representación del Estado, todos los derechos y acciones que correspondan a dichas personas ante las empresas concesionarias de distribución de electricidad, para el cobro de las contribuciones reembolsables a que se refiere el Decreto Ley N° 25844, Ley de Concesiones Eléctricas. Este artículo fue declarado inconstitucional mediante la Sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el Expediente N° 001-1999-I-TC, publicada el 18-01-2002, en el extremo que permite que el Estado se apropie, por concepto de "contribuciones reembolsables" de ingresos superiores al monto prestado por la Unidad Técnica del FONAVI.

Que por su parte, el numeral 2.2. del artículo 2° estableció que de acuerdo a lo dispuesto en el numeral precedente, para efectos del artículo 84° del Decreto Ley N° 25844, Ley de Concesiones Eléctricas, se entendía como "usuario" al Estado, en cuya representación actuaría el Ministerio de Economía y Finanzas.

Que el numeral 2.3. del mismo artículo señaló que por excepción, la devolución de las contribuciones reembolsables determinadas en la Ley de Concesiones Eléctricas, se establecería directamente entre el Ministerio de Economía y Finanzas y las referidas empresas concesionarias. En caso de discrepancia entre las partes, éstas se someterán obligatoriamente a arbitraje.

Que en el artículo 5° de la anotada ley se dispuso la liquidación del Fondo Nacional de Vivienda - FONAVI- y desactivación de la Unidad Técnica Especializada del Fondo Nacional de Vivienda (UTE-FONAVI).

Que en el numeral 6.1. del artículo 6, se dispuso transferir al Ministerio de Economía y Finanzas la administración de la cartera de préstamos y recuperación de las inversiones con recursos del FONAVI, para cuyo efecto sustituirá a la UTE-FONAVI en los convenios celebrados con las entidades del sistema bancario nacional, con las empresas prestadoras de servicios de saneamiento y con las empresas concesionarias de distribución del servicio público de electricidad y con otras entidades. Sin perjuicio de ello, el Ministerio de Economía y Finanzas podrá celebrar convenios encargando a otras entidades la recuperación de los créditos autorizados.

Que el artículo 7° dispuso que para efectos de lo establecido en los artículos 5° y 6° de la ley reseñada, se constituirá una Comisión en el Ministerio de Economía y Finanzas, conformada por tres miembros designados por Resolución Ministerial, la que reportaría directamente al Ministro, siendo que mediante Decreto Supremo N° 094-98-EF, publicado el 8 de setiembre de 1998, se establecieron las atribuciones y responsabilidades de la Comisión a que se refiere este artículo, en adelante Comisión Liquidadora del FONAVI – COLFONAVI.

Que de conformidad al artículo 75° del Decreto Supremo N° 09-95-PRES, en aplicación del inciso f) del artículo 23° y del artículo 25° de la Ley General de Servicios de Saneamiento, se entenderá por Contribuciones Reembolsables, a los aportes que la EPS reciba en calidad de préstamo, sea en obras o en dinero, de quienes estén interesados en la ampliación o extensión de los servicios de saneamiento.

M A A 27 P



# Tribunal Fiscal

N° 17861-1-2012

Las obras que se financien mediante Contribuciones Reembolsables deberán estar comprendidas en el Plan Maestro de la EPS.

Que sobre el particular, cabe indicar que el Tribunal Constitucional, en la sentencia expedida en el Expediente N° 001-1999-ITC, señaló que la naturaleza jurídica de las contribuciones reembolsables se encontraba definida en la norma antes citada, agregando que tales aportes constituyen dinero de propiedad de los pobladores y que no tienen naturaleza de tributo ni, por lo tanto, el Estado es acreedor tributario de los mismos.

Que por Decreto Supremo N° 041-99-EF, se reglamentó las Leyes N° 26969 y 27044, estableciendo en su artículo 13° que la transferencia a favor del Estado de los derechos y acciones sobre las obras de electrificación a que se refiere el numeral 2.1. del Artículo 2 de la Ley N° 26969, comprende: a) El derecho de los beneficiarios de préstamos otorgados con recursos del FONAVI que, al 27 de agosto de 1998, mantuvieran saldo deudor, y b) El derecho de los beneficiarios de préstamos otorgados con recursos del FONAVI cuyos proyectos de electrificación se encontraban en ejecución al momento de la entrada en vigencia de la Ley N° 26969.

Que el artículo 14° de la misma ley estableció que en un plazo no mayor de quince (15) días calendario contados a partir de la entrada en vigencia del reglamento, las empresas concesionarias de distribución de electricidad debían acreditar ante la COLFONAVI las devoluciones que, conforme a las disposiciones legales vigentes, hubieran efectuado a favor de los beneficiarios de préstamos FONAVI por concepto de contribución reembolsable sobre instalaciones eléctricas financiadas con recursos de dicho Fondo. La acreditación debía efectuarse mediante copias legalizadas notarialmente del Acta de Recepción de Obra, así como de los convenios y/o constancias suscritos por los usuarios en los que consten en forma indubitable tales devoluciones. Asimismo, se señaló que el Ministerio de Economía y Finanzas, a través de la COLFONAVI, solamente reconocería las devoluciones que sean debidamente acreditadas por las empresas concesionarias dentro del plazo establecido en dicho artículo; y que las devoluciones por contribuciones reembolsables sobre instalaciones eléctricas financiadas con recursos del FONAVI que se hubieran efectuado a partir de la entrada en vigencia de la Ley N° 26969, no surten efecto y carecen de valor cancelatorio.

Que de conformidad al artículo 15° del anotado Reglamento, la UTE-FONAVI en desactivación determinaría el valor de las instalaciones eléctricas ejecutadas con recursos del FONAVI sobre la base de la inversión llevada a cabo, deduciendo de ésta el costo de las conexiones domiciliarias, y una vez determinado el valor de las instalaciones, podía suscribirse el acuerdo entre cada una de las empresas concesionarias de distribución de electricidad y el Ministerio de Economía y Finanzas, representado por la COLFONAVI, por el pago de las acciones y derechos que representa, siendo que de no existir acuerdo entre las partes, cualquiera de ellas solicitaría el inicio del procedimiento arbitral.

Que el artículo 16° del mismo dispositivo legal, estableció que la devolución a favor del Estado de las Contribuciones Reembolsables, por las sumas reconocidas en virtud del acuerdo directo entre las partes o laudo arbitral, constituiría ingreso del Tesoro Público, sin posibilidad de reclamación o acción alguna por las partes o terceros respecto del monto finalmente determinado. Por otro lado, se dispuso que igualmente, constituirían ingresos del Tesoro Público, el mayor importe y los intereses devengados a partir de la fecha en que, conforme a ley, debió efectuarse la devolución por concepto de contribución reembolsable, en aquellos casos en que el importe pagado antes de la vigencia de la Ley N° 26969 sea inferior al determinado por el acuerdo directo de partes o laudo arbitral. La forma de pago será determinada por el Ministerio de Economía y Finanzas a través de Resolución Ministerial.

Que el 19 de setiembre de 2000 se publicó el Decreto Supremo N° 103-2000-EF, bajo la consideración que de conformidad con el Decreto Supremo N° 041-99-EF, se había alcanzado con la Empresa de Distribución Eléctrica Lima Norte S.A.A, un acuerdo respecto al valor de las instalaciones y al importe que correspondía a dicha empresa reembolsar al Estado Peruano, así como a la forma en que se procedería el pago correspondiente.

M A A 28 P



# Tribunal Fiscal

Nº 17861-1-2012

Que en ese sentido, mediante el citado Decreto Supremo N° 103-2000-EF se decretó aprobar la celebración del acuerdo entre el Estado Peruano a través del Ministerio de Economía y Finanzas y la recurrente, mediante el cual se determinó el monto final a pagar por la misma a favor del Estado Peruano por concepto de las contribuciones reembolsables a que se refiere la Ley N° 25844, correspondientes a obras realizadas con financiamiento del Fondo Nacional de Vivienda – FONAVI, precisándose que los términos de dicho acuerdo constan del documento que figura como anexo del referido Decreto Supremo. En el artículo 2 de la misma norma se autorizó a COLFONAVI para que, en representación del Ministerio de Economía y Finanzas, proceda a suscribir el acuerdo a que se refería el artículo 1°.

Que a fojas 3971 a 3975, obra la minuta del aludido Convenio de Pago, que a la letra señala en la cláusula PRIMERA: ANTECEDENTES, que de conformidad con lo dispuesto por los artículos 83°, 84° y 85° de la Ley N° 25844 Ley de Concesiones Eléctricas ("LCE"), agrupaciones de usuarios de servicio público de electricidad de la zona de concesión de EDELNOR realizaron aportes a esta última con carácter de reembolsable ("CRs"), para el financiamiento de las instalaciones necesarias para la prestación del servicio; así como que para la construcción de dichas obras, las referidas agrupaciones fueron financiadas por el Fondo Nacional de Vivienda ("FONAVI").

Que en la misma cláusula se señala que la Ley N° 26969 extinguió los saldos deudores de los beneficiarios de préstamos otorgados por FONAVI para obras de electrificación, transfirió a favor del Estado, el derecho de los usuarios al cobro de CRs, nombrando como representante al MEF y estableció que éste quedaba autorizado a llegar a un acuerdo con las concesionarias para determinar la suma a devolver.

Que de conformidad con lo establecido en el punto 1.5 Dentro del proceso de determinación del monto a devolver, las partes determinaron la existencia de discrepancias respecto al número de obras a reembolsar, la valorización de las instalaciones y la actualización de valor de las mismas, discrepancias que han quedado superadas luego del análisis de los puntos controvertidos por las partes.

Que en el punto 1.6, las partes manifestaron que a efectos de formalizar los acuerdos a lo que se llegó durante el proceso de determinación de la cantidad a devolver por concepto de CRs y poner fin de manera definitiva a las discrepancias que habían surgido entre las partes con relación a la devolución de aportes referidas en el punto anterior, éstas celebraron el acuerdo de conformidad a lo dispuesto por los artículos 1302° al 1312°, inclusive del Código Civil.

Que en ese sentido, en la cláusula SEGUNDA, se delimitó como objeto del contrato, el acuerdo a que llegaran las partes respecto a los siguientes puntos:

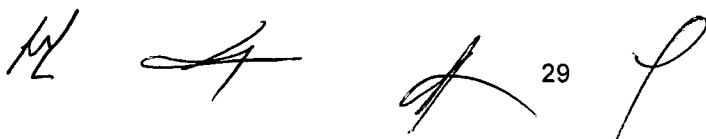
2.1. La determinación final y definitiva reconocida y aceptada por las partes de la suma total que EDELNOR debe pagar al Estado Peruano por concepto de CRs, la misma que será liquidada en un monto único que incluya el capital, los intereses y ajustes devengados y los intereses por devengarse hasta su cancelación total;

2.2 Las facilidades de pago que otorgará el Estado Peruano a EDELNOR.

2.3 La decisión de poner fin a las diferencias que tienen o pudieran tener las partes con relación a CR; y,

2.4 Otros acuerdos complementarios y declaraciones.

Que por otro lado, en la cláusula TERCERA.- LIQUIDACIÓN Y RECONOCIMIENTO POR LAS PARTES DE LA SUMA QUE LA EMPRESA DEBE PAGAR AL ESTADO PERUANO se establece en el punto 1.3 que las partes acuerdan expresamente que el valor total y definitivo de las obras entregadas por los usuarios a EDELNOR financiadas por FONAVI, con carácter reembolsable, incluidos los intereses y ajustes devengados y los intereses por devengarse hasta su total cancelación, asciende a US\$ 50,000,000.00 (Cincuenta millones de dólares americanos)."





# Tribunal Fiscal

Nº 17861-1-2012

Que en el punto 3.2 de la misma cláusula se precisó que tal como se había señalado en el numeral 1.4º de la Cláusula PRIMERA, EDELNOR cumplió con devolver a los usuarios de servicio público de electricidad con derecho a reembolso, la suma de US \$ 3,000,000.00, por concepto de CRs. En tal sentido, la suma total que EDELNOR debe devolver al Estado Peruano es de US\$ 47,000,000.00, monto que ha sido determinado luego de deducir el monto pagado a los usuarios ascendente a US \$ 3,000,000.00. La suma a pagar corresponde a deuda principal por concepto de CRs, intereses y ajustes devengados e intereses por devengarse hasta su devolución total.

Que en el punto 5.1 de la cláusula QUINTA, se señala lo siguiente: Como consecuencia de las concesiones recíprocas que son materia del presente documento y, de conformidad con lo dispuesto por los artículos 1302º al 1312º del Código Civil, EDELNOR y el Estado Peruano, convienen en poner término a toda diferencia o discrepancia que tuvieren derivadas de la devolución de CRs. En tal sentido, por efecto del presente acuerdo quedan extinguidos todos los derechos, las acciones y las pretensiones que cada una de las partes tenga frente a la otra con relación al objeto de este acuerdo y a cualquier materia que se relacione directa o indirectamente con éste.

Que en la Cláusula SEXTA se estableció que "Las partes acuerdan que EDELNOR descontará las 10 (diez) letras a que se refiere el numeral 4.2 de la Cláusula Cuarta del presente convenio a una tasa anual de descuento de 13.50% lo cual determina que EDELNOR pagará a COLFONAVI por las letras descontadas un total de US\$ 25,000,000 (Veinticinco millones de dólares americanos). Al momento de suscribir el presente documento, COLFONAVI entregará a EDELNOR las letras antes referidas y EDELNOR procederá a cancelarlas y a pagar a COLFONAVI la contraprestación pactada por el total de letras descontadas. Igualmente, al momento de suscribirse el presente contrato, EDELNOR entregará a COLFONAVI un cheque girado por EDELNOR a la orden de COLFONAVI por la suma de US\$ 25,000,000 (Veinticinco millones de dólares americanos), conviniendo las partes que la entrega de este título valor produce por sí misma los efectos del pago de la contraprestación pactada por las letras descontadas."

Que finalmente, en la Cláusula Octava se acordó que las partes expresan su total y más completo consentimiento con las estipulaciones pactadas en dicho documento y que declararon que no ha mediado error, dolo, violencia, simulación, intimidación o fraude que lo invalide, y se precisa que de ese modo reconocen que el citado documento constituye un completo acuerdo entre ellas y establece su total entendimiento respecto de la materia contenida en el mismo y, por tanto, renuncian a interponer cualquier reclamación por concepto del mismo. Asimismo, se deja constancia que en tanto dicha transacción tiene por objeto solucionar las diferencias existentes entre las partes en relación a la devolución de aportes, no implica adhesión ni negación de los argumentos sostenidos por cada una de ellas durante las negociaciones a que alude los Antecedentes descritos en la cláusula primera, sin embargo, se afirma las partes reiteran y ratifican que su voluntad expresada en dicho documento es auténtica, real y definitiva.

Que conforme se ha señalado, de autos se tiene que la Administración reparó la suma de S/. 65,182,492.76, al verificar del Diario que la recurrente había sido cargado a resultados dicha suma por concepto de Otras cargas excepcionales, siendo que al solicitarle su sustento a la recurrente, ésta se remitió al Convenio de Pago suscrito entre aquella y la COLFONAVI, en representación del Ministerio de Economía y Finanzas por concepto de contribuciones reembolsables; no obstante, a lo largo del procedimiento contencioso tributario, la recurrente sustenta la deducibilidad del gasto por dicho importe indicando que se trató de una nueva obligación asumida por ésta y que dicha obligación se encuentra vinculada con la generación de rentas gravadas y el mantenimiento de la fuente productora de renta.

<sup>9</sup> En el anotado numeral se estableció lo siguiente: Con anterioridad a la entrada en vigencia de la Ley N° 26969, EDELNOR cumplió con devolver CRS a aquellos usuarios de servicio público de electricidad con derecho a reembolso. La referida devolución de CRs fue efectuada por EDELNOR de conformidad con lo previsto en la LCE, su Reglamento aprobado por Decreto Supremo N° 009-93-EM y la Directiva sobre Contribuciones Reembolsables y su Devolución a Usuarios aprobada por Resolución Ministerial N° 346-96-em/VME. La suma pagada por EDELNOR, en conjunto a los usuarios que habían efectuado CRs asciende a US \$ 3,000,000.00 (Tres millones de dólares americanos".



# Tribunal Fiscal

Nº 17861-1-2012

Que ahora bien, de las normas antes expuestas, se aprecia que si bien, la Ley General de Electricidad, Ley N° 23406 no contemplaba la obligación de reembolsar el aporte por parte de la respectiva empresa eléctrica, bajo el entendido que las empresas eléctricas en dicho contexto eran empresas públicas de Derecho Público y de propiedad del Estado, lo que se desprende del artículo 63° de la referida ley, correspondía a los interesados ejecutar con cargo a sus recursos propios las instalaciones referentes al Sub-Sistema de Distribución Secundaria y las instalaciones de alumbrado público, bajo la supervisión de la Empresa de Servicio Público de Electricidad que atendiera el área, precisándose que tales instalaciones se entregarían a la Empresa a título gratuito, para ser registradas como bienes capitalizados a nombre del Estado; mediante el Decreto Ley N° 25844, Ley de Concesiones Eléctricas, dada la coyuntura acaecida en dicha oportunidad, se dispuso que las actividades de generación, transmisión y distribución de la energía eléctrica podían ser desarrolladas por personas naturales o jurídicas, nacionales o extranjeras, esto es, también por sujetos de derecho privado, por lo que en el artículo 83° de la Ley de Concesiones eléctricas se estableció que para la dotación de nuevos suministros o ampliación de una potencia contratada, el concesionario podía exigir una contribución, con carácter reembolsable para el financiamiento de la extensión de las instalaciones hasta el punto de entrega y/o para la ampliación de la capacidad de distribución necesaria, teniendo los usuarios el derecho a que se les reconozcan las contribuciones que realicen, sea mediante la entrega de acciones de la Empresa, bonos u otras modalidades que garanticen su recuperación real bajo condiciones que fijara el Reglamento de la ley anotada, con lo cual se generó la obligación de devolver el financiamiento de los activos adquiridos por parte de los concesionarios.

Que asimismo, se aprecia que con la Sexta Disposición Transitoria del Reglamento de la Ley de Concesiones Eléctricas se precisó que todas las solicitudes para la dotación de nuevos suministros o para la ampliación de la potencia contratada, que se encontraban en trámite al entrar en vigencia la Ley de Concesiones Eléctricas, y cuyos pagos hayan sido cancelados al contado o pactados con facilidades, se regirían por los dispositivos legales vigentes a esa fecha, esto es por la Ley General de Electricidad; siendo que según lo establecido en la Ley de Concesiones Eléctricas se dispuso que en el caso de nuevas habilitaciones urbanas, electrificación de nuevas agrupaciones de viviendas, promovidas por el Estado o por inversionistas privados, ubicadas dentro de la zona de Concesión, le correspondía a los interesados ejecutar las instalaciones eléctricas referentes a la red secundaria y Alumbrado Público, conforme al proyecto previamente aprobado y bajo la supervisión de la empresa concesionaria que atendía el área, en cuyo caso las instalaciones serían recibidas por el concesionario estableciendo en dicho momento su Valor Nuevo de Reemplazo para efectos de su reembolso al interesado.

Que así, las contribuciones reembolsables que podía exigir el concesionario para el financiamiento de la extensión de las instalaciones hasta el punto de entrega, serían establecidas según la modalidad de construcción de las obras de extensión por el solicitante, previa aprobación del proyecto por el concesionario, en el que también se debía fijar el valor de estas instalaciones en el momento de aprobar el proyecto o por la modalidad de financiamiento por el solicitante para ejecutar las obras requeridas, al valor determinado por el concesionario, obligándose éste a ejecutarlas en un plazo determinado a elección del usuario.

Que la Directiva N° 001-96-EM/DGE, cuyo objetivo era complementar los criterios establecidos en la Ley de Concesiones Eléctricas y su Reglamento para garantizar el derecho del concesionario de poder optar por exigir una contribución reembolsable al usuario vinculada al servicio público de electricidad por concepto de dotación de nuevos suministros y/o ampliación de potencia contratada y garantizar el derecho del usuario a obtener la recuperación real de su contribución, dispuso que las modalidades de reembolso de las contribuciones, respetarían el carácter financiero de las mismas, garantizando la recuperación real de la contribución, mediante la aplicación a los reembolsos de un interés compensatorio equivalente al promedio de los promedios ponderados de las tasas activas y pasivas vigentes en el sistema financiero al momento de su aplicación, publicada por la Superintendencia de Banca y Seguros.

Que a su vez, con posterioridad a la emisión de la normas mencionadas en el considerando anterior, se expidió la Ley N° 26969, la que dispuso que la devolución de las contribuciones reembolsables determinadas en la Ley de Concesiones Eléctricas, se establecería directamente entre el Ministerio de



# Tribunal Fiscal

Nº 17861-1-2012

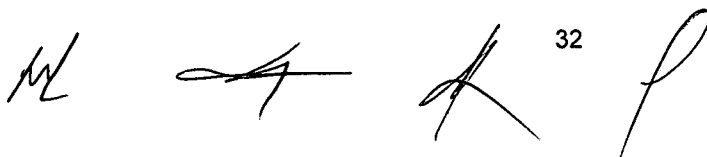
Economía y Finanzas (a la que se transfirió la administración de la cartera de préstamos y recuperación de las inversiones con recursos del FONAVI) y las empresas concesionarias, siendo que en caso de discrepancia se someterían obligatoriamente a arbitraje, lo que se condice con lo establecido por el Reglamento de la Ley, en el que se estableció que la UTE-FONAVI determinaría el valor de las instalaciones eléctricas ejecutadas con recursos del FONAVI sobre la base de la inversión llevada a cabo, restando el costo de las conexiones domiciliarias, siendo que determinado el valor de las instalaciones, se podía suscribir el acuerdo entre cada una de las empresas concesionarias de distribución de electricidad y la COLFONAVI, en representación del Ministerio de Economía y Finanzas, por el pago de las acciones y derechos que representa, siendo que de no existir acuerdo entre las partes, cualquiera de ellas solicitaría el inicio del procedimiento arbitral. Es decir, a través de la Ley N° 26969 y su reglamento, se facultó a las partes, esto es, a las concesionarias de distribución de electricidad y al Estado, de optar por llegar a un acuerdo sobre la determinación del valor de las instalaciones eléctricas ejecutadas con recursos del FONAVI o de someterse a un arbitraje.

Que conforme se aprecia de autos y del Decreto Supremo N° 103-2000-EF, la recurrente y el Estado Peruano, a través del Ministerio de Economía y Finanzas, optaron por llegar a un acuerdo en el que se determinó el monto final a pagar a favor del Estado Peruano por concepto de las contribuciones reembolsables a que se refiere el Decreto Ley N° 25844, correspondientes a las obras realizadas con financiamiento del Fondo Nacional de Vivienda – FONAVI.

Que del convenio detallado ampliamente líneas arriba, se desprende con claridad que la recurrente conjuntamente con la COLFONAVI pasaron por un proceso de determinación del monto a devolver por concepto de contribuciones reembolsables, teniendo en cuenta la existencia de discrepancias respecto al número de obras a reembolsar, la valorización de las instalaciones y la actualización de valor de las mismas, las que según fluye del documento comentado, quedaban culminadas mediante la suscripción del mismo, lo que se corrobora, del tenor del numeral 1.6 del Convenio (fojas 3971 a 3975) del que se desprende que las partes celebraron dicho acuerdo a efectos de formalizar los acuerdos a lo que se llegó durante el proceso de determinación de la cantidad a devolver por concepto de CRs y poner fin de manera definitiva a las discrepancias que habían surgido entre las partes con relación a la devolución de aportes referidas en el punto anterior.

Que ello a su vez se armoniza con el objeto plasmado en el acuerdo, que tuvo como finalidad la determinación final y definitiva reconocida y aceptada por las partes de la suma total que la recurrente debía pagar al Estado Peruano por concepto de CRs, la misma que sería liquidada en un monto único que incluya el capital, los intereses y ajustes devengados y los intereses por devengarse hasta su cancelación total, las facilidades de pago que otorgaría el Estado Peruano a la recurrente, así como tomar la decisión de poner fin a las diferencias que tenían o pudieran tener las partes con relación a CRs; entre otros.

Que de aquí que no resulta procedente lo indicado por la recurrente respecto a que el importe reparado por la Administración fue pagado al Estado como consecuencia exclusiva y directa de una transacción extrajudicial, que no constituye un pago destinado a la adquisición de activos bajo la modalidad denominada Contribución Reembolsable regulada en la Ley de Concesiones Eléctricas y que es el pago de una nueva obligación creada por las partes en conflicto al amparo del régimen normativo especial de la Ley N° 26969 y sus normas reglamentarias, devengada íntegramente el 2000 distinta a las deudas inciertas y no determinadas que fueron materia de controversia con los usuarios eléctricos y que luego fueron transferidos al Estado; pues como se desprende del tenor del convenio aludido, tanto la recurrente como el Ministerio de Economía y Finanzas (representada por la COLFONAVI) reconocieron como objeto de la celebración del convenio determinar, definir y aceptar la suma total que la primera debía pagar al segundo por concepto de contribuciones reembolsables (capital, intereses y ajustes) por las obras realizadas con financiamiento del Fondo Nacional de Vivienda – FONAVI, que, en buena cuenta, se transfirieron a la recurrente, lo que se aprecia que fue reconocido por las partes al establecer como antecedente del convenio que los aportes efectuados por los usuarios del servicio público de electricidad a la recurrente, con carácter reembolsable estuvieron destinados al financiamiento de las instalaciones







# Tribunal Fiscal

Nº 17861-1-2012

necesarias para la prestación del servicio por parte de la recurrente, siendo precisamente ello el origen de la obligación de reembolso.

Que en ese sentido, al constituir las obras construidas para la prestación del servicio de electricidad activos fijos de acuerdo a lo establecido por la NIC 16 Inmueble Maquinaria y Equipo en su párrafo 6, que establece que están constituidas por las propiedades, planta y equipo son los activos tangibles que posee una entidad para su uso en la producción o suministro de bienes y servicios, para arrendarlos a terceros o para propósitos administrativos y que se esperan usar más de un periodo, no correspondía que fuera cargado a resultados como un gasto.

Que si bien la Administración no ha identificado los activos que generaron el pago efectuado por la recurrente por concepto de contribuciones reembolsables, fluye del propio convenio y de los documentos que obran en autos que una de las razones que motivaron a las partes a celebrar el mismo es, precisamente, las discrepancias entre ambas sobre la identificación y número de obras, así como los criterios de valorización de la contribución reembolsable y la forma de actualización del valor de la contribución reembolsable y la aplicación de intereses compensatorios, por lo que aun cuando no se haya identificado los activos, el pago de las contribuciones reembolsables representa parte del importe invertido por la recurrente para la adquisición de dichas obras, que constituyen activos de la recurrente.

Que no se aprecia de autos que la recurrente haya desacreditado la calificación de las obras recibidas como activos de la misma, por el contrario, del documento presentado por su parte, denominado *Informe Especial sobre las contribuciones reembolsables provenientes de los aportes de los pobladores y el FONAVI a las empresas eléctricas*, elaborada por la Comisión Investigadora sobre los delitos económicos y financieros cometidos entre 1990-2001 (fojas 11405 a 11447), se estableció que las obras ejecutadas por los usuarios o por la propia concesionaria *pasaban a formar parte del activo fijo de la empresa concesionaria*. Asimismo, en el citado informe se da cuenta de que si bien podían haber existido obras que se regían por la Ley General de Electricidad en base a la cual, de acuerdo a la recurrente no le habría correspondido el desembolso por contribuciones reembolsables, también formaban parte de ese todo, obras y proyectos aprobados por la Ley de Concesiones Eléctricas, como lo reconoció la propia recurrente. En ese sentido, el valor pactado por las partes como reembolso por concepto de contribuciones reembolsables, correspondía también a dichas obras, por lo que no puede negarse que el pago realizado por la empresa tenga tal calidad de contribuciones reembolsables y que se originaron en las transferencias de las obras como activo de la recurrente.

Que habida cuenta de ello, los argumentos de la recurrente en el sentido de que resulta válido que se reconozca como gasto deducible el desembolso originado en el acuerdo de pago por contribución reembolsable a COLFONAVI ya que no tuvo certeza alguna sobre la composición del monto, así como en el sentido de que no tenía conocimiento de la existencia de las obras de infraestructura, y que el valor de las mismas fue determinado en base a estimaciones, carecen de sustento, pues, como se ha indicado, aun cuando existieron discrepancias sobre la estimación e identificación de las obras financiadas con los aportes de los usuarios que originaron las contribuciones reembolsables, a través del convenio suscrito por la recurrente y la COLFONAVI se definió el importe de las mismas.

Que asimismo, resulta de especial relevancia advertir en este punto lo afirmado por la recurrente en su escrito de apelación (página 16) en el que señala que *"en el caso concreto de las obras financiadas con el FONAVI...EDELNOR sostuvo que debían ser reembolsadas únicamente 179 obras y por un monto de S/. 65,182,493, mientras que COLFONAVI exigía ... el reembolso de 354-356 obras, sobre lo cual se advierte que la recurrente reconoce la obligación de reembolsar una cantidad de obras, por un monto que, precisamente, coincide con el monto reparado por la Administración por cuanto la recurrente lo cargo a resultados como gasto deducible del ejercicio 2000.*

Que en cuanto a lo aducido por la recurrente respecto a que la extinción de la deuda pública y la transferencia de la acreencia privada incierta y contingente a favor del Estado Peruano, se produce por mandato legal y no por voluntad de las partes, y que la única acreencia que podía ser de titularidad de los usuarios eléctricos contra la recurrente era una acreencia originada en una relación jurídica entre particulares, y que la deuda que a su vez tenían tales usuarios con el Estado por los préstamos recibidos



# Tribunal Fiscal

Nº 17861-1-2012

del FONAVI constituía una obligación originada en una relación jurídica de derecho público y la transferencia de derechos inciertos a favor del Estado tiene como límite el importe de la acreencia pública según la sentencia del Tribunal Constitucional que resuelve el expediente N° 001-1999-AI/TC, cabe señalar que en el convenio celebrado por la recurrente no se identificaron las deudas que eran materia de pago, pues, tal como se aprecia de dicho documento, toda la controversia generada al respecto fue resumida con la celebración del mismo.

Que ahora bien, respecto a la Casación N° 2803-2007 presentada e invocada por la recurrente (fojas 11375 a 11392), en la que se dilucidó una controversia entre la recurrente y OSINERG, como consecuencia de una resolución expedida por la última en la que se pronunció sobre la procedencia de la devolución por concepto de contribuciones reembolsables a una comunidad de usuarios específica por parte de la recurrente en aplicación de la Ley de Concesiones Eléctricas; si bien la Sala de Derecho Constitucional y Social de la Corte Suprema de Justicia de la República falla a favor de la recurrente, estableciendo que pretender aplicar la Ley de Concesiones Eléctricas a una situación jurídica que se ha generado bajo la vigencia de la anterior Ley General de Electricidad importaría aplicar la retroactividad benigna a hechos producidos con anterioridad a la vigencia de la nueva ley, lo que está proscrito; cabe señalar que dicho caso se encontraría referido a obras y sujetos identificados que permitieron establecer de acuerdo a las características particulares del caso, las normas materia de aplicación, lo que no ocurre en el caso materia de autos, pues como se ha señalado, el universo de obras sobre las cuales la recurrente desembolsó el pago por contribuciones reembolsables materia de reparo, comprende obras que la misma recurrente reconoció como aprobadas bajo la Ley de Concesiones Eléctricas.

Que en cuanto a lo alegado por la recurrente en su escrito del 16 de octubre de 2012, respecto a que el Acuerdo de Pago suscrito con el Estado es una transacción extrajudicial en la que ninguna de las partes aceptó la posición contraria, estableciéndose en la misma condiciones de pago de la deuda que demuestran una identidad distinta a la deuda que era materia de controversia, para lo cual adjunta el Primer Pleno Casatorio de la Corte Suprema, cabe señalar que este Tribunal no se opone a lo establecido en dicho documento, por el contrario, conforme se ha señalado en los considerandos anteriores, se coincide en que es a través del Convenio de Pago que se puso fin a las controversias suscitadas entre la recurrente y el Estado respecto a la valorización y cuantificación de las obras transferidas a la recurrente, lo cual constituyó, precisamente, el motivo que conllevó a las partes a celebrar el mismo. En ese sentido, considerando lo términos expuestos por la propia recurrente, en efecto, dicho acuerdo sería extintivo, con efecto declarativo y tendría valor de cosa juzgada respecto a lo acordado por las partes, lo que no puede suponer el desconocimiento del origen del desembolso acordado para su tratamiento tributario; de lo contrario, señalar que dicho desembolso se debió a un pacto u obligación nueva sin antecedentes que lo justifiquen, supondría una liberalidad para la recurrente.

Que en tal sentido, con la conclusión arribada no existe vulneración alguna de lo establecido en el artículo 1302° del Código Civil<sup>10</sup>, puesto que se ha señalado que es a través del Convenio de Pago que las partes extinguieron las relaciones diversas que constituyeron objeto de controversia entre las partes, por el contrario, desconocer los antecedentes, objetivos y la calidad del reembolso acordados en dicho Convenio, constituiría un distanciamiento en la aplicación de dicho dispositivo legal.

Que en atención a todo lo expuesto, de conformidad al inciso e) del artículo 44° de la Ley del Impuesto a la Renta antes mencionado, el pago efectuado por la recurrente en mérito al convenio aludido, no constituye un gasto deducible, por lo que el reparo efectuado por la Administración debe mantenerse y confirmar la apelada en este extremo. Asimismo, toda vez que se ha determinado que el desembolso materia de reparo constituye el valor de las obras que fueron transferidas a la recurrente que pasaron a formar parte de sus activos, la Administración deberá proceder a efectuar el cálculo de la depreciación que corresponda desde el momento en que se estableció dicho importe, esto es desde el ejercicio 2000.

<sup>10</sup> Artículo 1302° del Código civil: "Por la transacción las partes, haciéndose concesiones recíprocas, deciden sobre algún asunto dudoso o litigioso, evitando el pleito que podría promoverse o finalizando el que está iniciado. Con las concesiones recíprocas, también se pueden crear, regular, modificar o extinguir relaciones diversas de aquellas que han constituido objeto de controversia entre las partes. La transacción tiene valor de cosa juzgada.



# Tribunal Fiscal

Nº 17861-1-2012

Que en la línea del análisis realizado, resulta irrelevante la indicación de la recurrente respecto a que a efectos de determinar el monto de la deuda (VNR actualizado) antes de la entrada en vigencia de la Directiva N° 001-96-EM/DGE se requería contar con un acuerdo entre las partes, en el que se distinga el capital y los intereses compensatorios, puesto que, como ha quedado establecido, a través del Acuerdo de Pago tantas veces aludido, se estableció el monto que debía pagar la recurrente al Estado por la transferencia de obras, totalizando capital e intereses; en consecuencia no resulta pertinente para la resolución del reparo materia de análisis lo dispuesto en la Resolución N° 06604-5-2002.

### 3. Provisión de Cobranza Dudosa (Ejercicios 2000 y 2001)

Que según se aprecia de los Anexos 02 a las Resoluciones de Determinación N° 012-003-0007176 y 012-003-0007084, (fojas 10150 a 10152 y 9987 a 9989), para efecto de la determinación del Impuesto a la Renta de los ejercicios 2000 y 2001, la Administración reparó la provisión de cuentas de cobranza dudosa de dichos ejercicios, ascendentes a S/. 5,498,494.00 y S/. 6,692,544.00, respectivamente, al considerar que la recurrente no cumplió con los requisitos establecidos en el inciso f) del artículo 21° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta en concordancia con el inciso i) del artículo 37° de dicha ley, para poder deducir la provisión de cobranza dudosa como costo o gasto a fin de establecer la Renta Neta de Tercera Categoría.

Que mediante los puntos 1 del Anexo II al Requerimiento N° 00094570 (foja 4798) y 2 del Anexo II Requerimiento N° 00094818 (foja 2256), la Administración solicitó a la recurrente presentar la documentación sustentatoria que demuestre la existencia de dificultades financieras que hayan hecho 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 que hayan transcurrido más de doce meses desde la fecha de vencimiento de las obligaciones sin que haya sido satisfecha, asimismo que la provisión al cierre de los respectivos ejercicios 2000 y 2001 figuren en el Libro de Inventarios y Balances en forma discriminada, por las deudas provisionadas al 31.12.2000 y al 31.12.2001.

Que de autos se aprecia que en respuesta a los citados requerimientos, la recurrente señaló que el requisito de la anotación de las provisiones de cobranza dudosa en el Libro de Inventarios y Balances en forma discriminada, no puede ser entendido como constitutivo del derecho a deducir el gasto, sino que constituye un mero requisito formal, concluyendo que lo contrario implicaría una transgresión al principio de legalidad. Agregó finalmente que, en todo caso, debía tenerse en consideración que el reparo tenía solo un efecto temporal, pues a criterio de la Administración era posible deducir la provisión en el ejercicio en que se cumplan con los requisitos formales faltantes (fojas 4787 a 4789).

Que en los Anexos II a los Resultados de los Requerimientos N° 00094570 y 00094818 (fojas 4792 a 4793 y 2253 a 2254), la Administración dejó constancia de la documentación presentada por la recurrente, precisando que de la revisión del Libro de Inventarios y Balances, observó que la recurrente no había discriminado las cuentas a que correspondían las provisiones por deudas incobrables, lo que sustentó en lo establecido en la Resolución N° 00590-4-2002 - según la cual procedería reparar la deducción por provisiones de cobranza dudosa si el detalle de la provisión se realiza en forma genérica mediante un listado que no está legalizado y que por tanto no puede considerarse que éste forme parte o constituya un anexo del Libro de Inventarios y Balances - por lo que reparó el importe cargado a resultados durante el ejercicio 2000 y 2001 por concepto de provisión de cobranza dudosa, de acuerdo al detalle:

#### MOVIMIENTO DE CUENTA 1921010 PROVISIÓN COBRANZA DUDOSA - EJERCICIO 2000

Inventario inicial al 01 de enero de 2000	S/.	24,691,647.59
Castigos y condonaciones		-10,899,490.51
Refacturación		-1,242,099.51
Ajustes		-23,461.69
		<hr/>
		12,526,595.88



# Tribunal Fiscal

Nº 17861-1-2012

**Provisión de cobranza dudosa cargada a resultados durante el ejercicio 2000: Cuenta 6841010 - reparada por no cumplir los requisitos establecidos**

5,498,493.98

Saldo según libro Inventarios y Balances al 31.12.2000 18,025,089.86

## MOVIMIENTO DE CUENTA 1921010 PROVISIÓN COBRANZA DUDOSA – EJERCICIO 2001

Inventario inicial al 01 de enero de 2001	S/.	18,025,089.86
Castigos y condonaciones		<u>-6,132,296.51</u>
		11,892,793.35

**Provisión de cobranza dudosa cargada a resultados durante el ejercicio 2001: Reparada por no cumplir los requisitos establecidos en art. 21º inc.f) D.S. 122-94-EF**

6,692,543.93

Saldo según libro Inventarios y Balances al 31.12.2000

18,585,337.28

Que de conformidad con el artículo 37º de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobada por Decreto Legislativo N° 774, 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, y en consecuencia, según el inciso i) del citado artículo, son deducibles, los castigos por deudas incobrables y las provisiones equitativas por el mismo concepto, siempre que se determinen las cuentas a las que corresponden.

Que por su parte, el inciso f) del artículo 21º del reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 122-94-EF, establece que para efectuar la provisión para cuentas de cobranza dudosa a que se refiere el inciso i) del artículo 37º de la Ley, se requiere que: 1) 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 12 meses desde la fecha de vencimiento de la obligación sin que ésta haya sido satisfecha; 2) La provisión al cierre de cada ejercicio figure en el Libro de Inventarios y Balances en forma discriminada y 3) La provisión, en cuanto a su monto, se considerará equitativa si guarda relación con la parte o el total si fuere el caso, que con arreglo al numeral 1 del inciso se estime de cobranza dudosa.

Que de acuerdo con las normas glosadas y el criterio establecido por este Tribunal en las Resoluciones N° 04931-9-2012, 06985-3-2007 y 12364-1-2009, la provisión por deudas incobrables constituye una de las provisiones admitidas por la Ley del Impuesto a la Renta, estando su deducción sujeta al cumplimiento de ciertos requisitos que acrediten: a) la condición de incobrable, por cualquiera de las alternativas descritas en el numeral 1 antes citado, b) el registro de la provisión que permita 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, y c) la proporcionalidad de la deducción respecto del monto que califica como incobrable.

Que asimismo, la Resolución N° 08278-4-2012, ha señalado que la provisión para cuentas de cobranza dudosa es una estimación contable<sup>11</sup>, que afecta los resultados de la empresa, por lo que su registro

<sup>11</sup> Las empresas al vender sus bienes o prestar sus servicios, otorgan facilidades a sus clientes para el pago, existiendo un riesgo de incumplimiento en su pago; es por ello que al preparar los estados financieros se requiere que la Administración de la empresa lleve a cabo 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 uniforme.



# Tribunal Fiscal

Nº 17861-1-2012

incide en la determinación de la renta imponible del Impuesto a la Renta de Tercera Categoría, y para que dicha provisión sea susceptible de ser deducida para propósitos tributarios, es necesario identificar a la cuenta por cobrar a la que corresponda, y demostrar la existencia del riesgo de incobrabilidad o morosidad del deudor.

Que como se ha detallado considerandos arriba, en el caso de autos, la Administración reparó el importe cargado a resultados por la recurrente durante los ejercicios 2000 y 2001, por concepto de provisión de cobranza dudosa, al no haber cumplido los requisitos que señala el inciso i) del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta, siendo que el motivo del reparo radica en el hecho que la recurrente no discriminó las cuentas a las que corresponden las provisiones por deudas incobrables, por lo que a continuación se verificará el cumplimiento del citado requisito.

Que de acuerdo a lo dispuesto por el numeral 2 del inciso f) del artículo 21° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, para efectuar la provisión para cuentas de cobranza dudosa a que se refiere el inciso i) del artículo 37° de la Ley, se exige que la provisión al cierre de cada ejercicio figure en el Libro de Inventarios y Balances en forma discriminada.

Que al respecto, este Tribunal ha emitido sendas resoluciones, estableciendo, en principio, que se cumple con el requisito de la discriminación de la provisión de cobranza dudosa en el Libro de Inventarios y Balances, cuando éste figura en otros libros o registros en forma discriminada o la información está consignada en hojas sueltas anexas legalizadas, lo que concuerda con el criterio expuesto en la Resolución Nº 2788-4-2003, pues conforme a lo señalado en las Resoluciones Nº 1001-4-2001 y 2013-3-2009, la citada documentación anexa permitiría a la Administración la verificación y seguimiento de la condición de incobrable de las cuentas, así como de la proporcionalidad de la deducción, razón de ser del registro discriminado de la provisión, y de esta forma entender cumplido este requisito, criterio que ha sido recogido por las Resoluciones Nº 11450-5-2011 y 08278-4-2012.

Que asimismo, de acuerdo con el criterio establecido por este Tribunal en la Resolución Nº 01317-1-2005 de 1 de marzo de 2005, procede la validación del cumplimiento del requisito referido a la discriminación de la provisión de cobranza dudosa en el Libro de Inventarios y Balances, aun cuando dicha provisión se encuentre anotada en forma global en el citado libro, si aquella figura en otros libros o registros en forma discriminada o esta información esté consignada en hojas sueltas anexas legalizadas, lo cual permite a la Administración la verificación y seguimiento de la condición de incobrables de las cuentas, así como de la proporcionalidad de la deducción, razón de ser del requisito del registro discriminado de la provisión. En la misma resolución, este Tribunal ha interpretado que si la fecha de legalización del anexo al Libro de Inventarios y Balances presentado por la recurrente coincide con la fecha de respuesta al requerimiento, esto es, dicha legalización se ha efectuado con posterioridad al inicio del procedimiento de fiscalización, ello no afecta la validez de la información que el anexo contiene, toda vez que la recurrente presentó documentación adicional, como son los originales de parte de la documentación comercial y bancaria de las cuentas de cobranza dudosa provisionadas, que permiten corroborar la fehaciencia y pre-existencia de los hechos que el anexo detalla. (Criterio que ha sido recogido en las Resoluciones Nº 6847-4-2012 y 8278-4-2012).

Que similar criterio fue establecido en la Resolución Nº 04321-5-2005, que señala que aun cuando la provisión no figure discriminada en el Libro de Inventarios y Balances, dicho requisito se cumple con el detalle que se ha efectuado en el Libro Diario legalizado en el que se indica el número de documento que contiene la deuda que tiene la condición de cobranza dudosa, el vencimiento, la identificación del cliente y el importe de la provisión, datos que permiten a la Administración la verificación y el seguimiento de la condición de incobrabilidad de las cuentas y su proporcionalidad.

Que en el caso de autos, obra a fojas 365 en medio magnético el Libro "Balance de Comprobación 2000" y "Balance de Comprobación 2001", de los que se aprecia que contienen los siguientes campos de información: cuenta contable, descripción de la cuenta contable, descripción, saldo inicial, cargos y abonos, saldo deudor y saldo acreedor a diciembre de los mencionados ejercicios, de los que se verifica que en la Cuenta 1921010 consta la descripción de *Provisión Cob. Dudosa Consumo Clientes* por los



# Tribunal Fiscal

Nº 17861-1-2012

montos de S/. 18,025,089.86 y S/. 18,585,337.28, observándose que no consta el detalle de las citadas provisiones de cobranza dudosa.

Que ahora bien de la revisión de la información y documentación adicional presentada por la recurrente durante el procedimiento de fiscalización, se tiene que en respuesta a los requerimientos emitidos por la Administración, presentó respecto al ejercicio 2000 una hoja suelta sin legalizar denominada *Provisión Cbza. Dudosa – Cuentas x Cobrar Comerciales al 31 de diciembre de 2000* en la que consta el registro contable de una Provisión acumulada al 31/12/2000 de S/. 17,182,618.81, un Resumen de Saldos de Clientes al 31 de diciembre de 2000 y un Listado en hojas sueltas sin legalizar de la cuenta 192101000 Provisión de Cobranza Dudosa en el que se detallan los saldos a cobrar tanto al 31 de diciembre de 2000, entre otras (fojas 4406 a 4530); y por el ejercicio 2001 presentó una hoja suelta sin legalizar en la que muestra la Provisión de Cobranza dudosa al 31.12.2001 dividiendo dicha provisión en Clientes Regulados, Libres y Saldos en disputa, así como un Listado en hojas sueltas sin legalizar similar al presentado respecto al ejercicio 2000, pero que mostraba los saldos a cobrar al 31 de diciembre de 2001.

Que con posterioridad a la presentación de los recursos de reclamación, esto es, el 18 de julio de 2005 (fojas 10000 a 10104 y 9843 a 9939), mediante escrito de fecha 8 de agosto de 2008, la recurrente indicó presentar *la muestra de los documentos de diez deudores que se encuentran en los expedientes que EDELNOR mantiene archivados respecto a cada uno de los deudores respecto a los cuales se constituyó la provisión de cobranza dudosa que se dedujo como gasto en los ejercicios 2000 y 2001* (foja 10494), documentación que obra fojas 10242 a 10461.

Que asimismo, mediante escrito de 24 de noviembre de 2008 (fojas 10897 a 10899), la recurrente adjuntó los Libros denominados Anexo Provisión de Cobranza Dudosa 2000 y de 2001 (fojas 10655 a 10769 y 10770 a 10896), ambos legalizados el 12 de noviembre de 2008, respecto a lo cual, la recurrente sostuvo que los documentos contenidos en los expedientes aludidos en el párrafo anterior demuestran que la información contenida en los libros mencionados preexistían a su legalización, apreciándose que los referidos Anexos Provisión de Cobranza Dudosa contienen la misma información que los Listados de la cuenta 192101000 Provisión de Cobranza Dudosa de 2000 y 2001 presentados en hojas sueltas sin legalizar en la etapa de fiscalización.

Que ahora bien, de lo expuesto, se tiene que la recurrente, durante y hasta el cierre de la fiscalización, presentó, a efectos de sustentar el registro de la Cuenta 1921010 *Provisión Cob. Dudosa Consumo Clientes* anotados en los Balances de Comprobación 2000 y 2001, presentó únicamente un registro contable de la Provisión acumulada al 31/12/2000, un Resumen de Saldos de Clientes al 31 de diciembre de 2000, una hoja que mostraba la Provisión de Cobranza dudosa al 31.12.2001 dividida de manera general en Clientes Regulados, Libres y Saldos en disputa, y los Listados de la cuenta 192101000 Provisión de Cobranza Dudosa 2000 y 2001 (que según la recurrente habría mostrado la discriminación de las deudas provisionadas como de cobranza dudosa al cierre de los ejercicios 2000 y 2001), siendo que el íntegro de la mencionada documentación fue presentada en hojas sueltas y sin legalizar.

Que sobre el particular conviene traer a colación la Resolución Nº 01317-1-2005 antes mencionada (invocada también por la recurrente), pues si bien en ella, este Tribunal ha interpretado que *si la fecha de legalización del anexo al Libro de Inventarios y Balances presentado por la recurrente coincide con la fecha de respuesta al requerimiento, esto es, dicha legalización se ha efectuado con posterioridad al inicio del procedimiento de fiscalización, ello no afecta la validez de la información que el anexo contiene, toda vez que la recurrente presentó documentación adicional, como son los originales de parte de la documentación comercial y bancaria de las cuentas de cobranza dudosa provisionadas, que permiten corroborar la fehaciencia y pre-existencia de los hechos que el anexo detalla*; dicho criterio se circunscribe a dos condiciones conjuntas: 1) que el anexo con el cual se pretende detallar el registro global anotado en el Libro de Inventarios y Balances, aún cuando haya sido legalizado con posterioridad a la fecha del inicio de la fiscalización, sea presentado con esa formalidad en dicha instancia; y 2) que el contribuyente acompañe la documentación comercial y bancaria de las cuentas de cobranza dudosa provisionadas que permitan corroborar la fehaciencia y pre-existencia de los hechos que el anexo detalla.

38



# Tribunal Fiscal

N° 17861-1-2012

Que en el presente caso, tenemos que la recurrente no sólo no presentó los listados anotados líneas arriba, debidamente legalizados en la instancia de fiscalización, sino que tampoco presentó documentación comercial alguna en dicha instancia que permita corroborar la fehaciencia y pre-existencia de lo anotado en los referidos listados, por lo cual, no resulta aplicable al presente caso la Resolución N° 01317-1-2005, ni las que recogen el criterio anotado, como Resoluciones N° 6847-4-2012 y 8278-4-2012.

Que por dicho motivo, no puede considerarse cumplido el requisito de la discriminación de la provisión de cobranza dudosa previsto en el numeral 2 del inciso f) del artículo 21° del citado reglamento, fundamento por el cual procede mantener el reparo y confirmar la apelada en este extremo.

Que sin perjuicio de lo expuesto, de la revisión de los Listados presentados durante la fiscalización (denominados posteriormente Libros Anexos Provisión de Cobranza Dudosa 2000 y 2001), se observa que contienen la siguiente información: Código de Cliente, nombre del cliente, dirección, saldos, intereses, moras, saldos pactados, saldo FONAVI, el estado del cliente, si tienen convenio y la tarifa; sin que se pueda apreciar los importes iniciales de las deudas provisionadas (pues solo se aprecian saldos) ni el origen y la antigüedad de las mismas, información que permitiría identificar cada deuda provisionada como incobrable a fin de verificar su incobrabilidad. Asimismo no presentó en dicha etapa documentación comercial y bancaria de las cuentas de cobranza dudosa provisionadas, que permitieran a la Administración corroborar la fehaciencia y pre-existencia de los hechos que detallaban los Anexos Provisión de Cobranza Dudosa 2000 y de 2001.

Que al respecto, este Tribunal en la Resolución N° 6847-4-2012, invocada por la recurrente, ha establecido que datos como la identificación de los clientes, el número de los documentos que tendrían la condición de cobranza dudosa, el importe de la provisión y la fecha de emisión de tales documentos, son los que permiten a la Administración la verificación y seguimiento de la condición de incobrables de las cuentas, razón de ser del requisito del registro discriminado de la provisión. En ese sentido, resulta necesario que el detalle de las acreencias que conforman las cuentas de cobranza dudosa anotadas en los libros complementarios u hojas anexas muestre la referida información, de lo contrario, no se lograría el objetivo de la exigencia de la discriminación. Bajo esa premisa, en el presente caso, al no evidenciarse dicha información del detalle contenido en las hojas denominadas Anexos Provisión de Cobranza Dudosa tanto del ejercicio 2000 como 2001, sumado a los hechos que no fueron presentados debidamente legalizados y que la recurrente no presentó documentación que permitiera corroborar y certificar dicha información, no puede convalidarse el cumplimiento del objetivo del requisito de discriminación exigido en las normas del Impuesto a la Renta<sup>12</sup>.

Que sin perjuicio de ello, cabe indicar que de la documentación presentada por la recurrente el 8 de agosto de 2008, se aprecia que ésta consiste en escritos, resoluciones judiciales, solicitudes de conciliación, convenios, transacciones extrajudiciales, entre otras, que estaría relacionada únicamente a 10 clientes de la recurrente, de las que se aprecian controversias sobre obligaciones de dar sumas de dinero y el estado de sus trámites, algunos contratos de suministros, cartas, entre otros; sobre lo cual debe concluirse, en primer término, que dicha documentación no sustenta la totalidad de la provisión reparada; asimismo, se advierte que los números de suministro de los clientes señalados por la recurrente en el cuadro que antecede a dicha documentación, en su mayoría no coincide con los códigos de cliente consignados en los listados en hojas sueltas adjuntados por la recurrente en el procedimiento de fiscalización (sin legalizar), siendo que se han hallado sólo los suministros N° 1730560, 150657 (con

<sup>12</sup>Al respecto, cabe precisar que bien en la Resolución N° 01317-1-2005 se ha señalado que no existe 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, por lo que se considera cumplida cuando menos con la identificación de los clientes cuyas deudas se estiman incobrables y de los documentos en los que se encuentran contenidas éstas, y 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, puesto que tal situación puede derivar de la existencia de dificultades financieras del deudor que hagan previsible el riesgo de incobrabilidad mediante análisis periódicos de los créditos concedidos, situación que no se reflejará en la fecha de vencimiento de la obligación; debe entenderse que en este último supuesto en el que no resulta exigible dicha información en las cuentas provisionadas, a efecto de tener por cumplido el requisito indicado, el contribuyente debe haber presentado la documentación sustentatoria que permita verificar a la Administración dicha situación, de lo contrario, no resulta aplicable tal criterio.



# Tribunal Fiscal

Nº 17861-1-2012

nombre distinto de cliente) y 1754163 en relación a las provisiones del ejercicio 2000, y los suministros N° 1638039 y 1684430 respecto a las provisiones del ejercicio 2001, por lo que con ello se tiene que la recurrente no sustentó la integridad de los importes materia de reparo.

Que adicionalmente, de la documentación presentada no es posible establecer con certeza a partir de cuándo la recurrente debía iniciar las gestiones de cobranza, puesto que no se aprecian documentos ciertos, como, por ejemplo, los recibos por consumo de energía eléctrica de los diferentes usuarios, a partir de los cuales se pueda verificar el origen de las deudas y el momento a partir del cual se habrían ejercido las acciones de cobranza; advirtiéndose además que según el cuadro mostrado por la recurrente, algunas fechas indicadas como el momento en que se ejercieron las medidas son posteriores a las fechas de las provisiones.

Que por otra parte, debe anotarse que la recurrente recién el 24 de noviembre de 2008 (dentro de la instancia de reclamación), presentó los Libros denominados Anexo Provisión de Cobranza Dudosa de los ejercicios 2000 y 2001 debidamente legalizados, con lo cual, en la línea de lo expuesto en los considerandos anteriores, se corrobora que la recurrente no cumplió con el requisito de la discriminación según los criterios establecidos por este Tribunal, por cuanto no los presentó con la formalidad de la legalización en la etapa de fiscalización. Asimismo, habiéndose advertido que los Libros denominados Anexo Provisión de Cobranza Dudosa de los ejercicios 2000 y 2001 contienen la misma información de los listados presentados en la etapa de fiscalización, sobre los cuales, a su vez, se ha establecido que no contienen la información necesaria que permita identificar las deudas incobrables a efectos de verificar su incobrabilidad, tampoco sustentan la discriminación de las provisiones materia de reparo.

Que en relación a la aplicación del control difuso por parte de este Tribunal, invocada por la recurrente, en el sentido de que la ley no establece ningún mecanismo particular a través del cual se pueda determinar y probar que se trate efectivamente de deudas incobrables, que sean equitativas y que se determinen las cuentas a las que corresponden, por lo que la provisión de cuentas incobrables debe ser deducible siempre que se pueda demostrar por algún medio fehaciente el cumplimiento de los requisitos aludidos y que cuando el Reglamento establece que la provisión al cierre de cada ejercicio figure en el Libro de Inventarios y Balances de forma discriminada debe entenderse como uno de los mecanismos por los cuales el contribuyente puede demostrar el cumplimiento del requisito de determinar las cuentas a las que corresponden y no como el único medio con el que se puede probar tal exigencia de la Ley; cabe señalar que la Ley del Impuesto a la Renta condiciona la deducibilidad de los castigos por deudas incobrables y las provisiones equitativas por el mismo concepto, a la determinación previa de las cuentas a las que corresponden, de modo que cuando el Reglamento dispone que para efectuar la provisión para cuentas de cobranza dudosa a que se refiere la Ley, se requiere que la misma al cierre de cada ejercicio figure en el Libro de Inventarios y Balances en forma discriminada, lo que se pretende es poder identificar dichas cuentas a fin de verificar la incobrabilidad de las deudas al cierre de cada ejercicio, pues en el referido libro que se consignan los saldos de todas las cuentas de la empresa al cierre de cada ejercicio.

Que asimismo, en cuanto a que el referido Libro de Inventarios y Balances no resulta el único medio en el cual se puede identificar las cuentas de cobranza dudosa, conforme a la jurisprudencia citada a lo largo del análisis de este reparo, en la que se ha establecido que se cumple con el requisito de la discriminación de la provisión de cobranza dudosa en el Libro de Inventarios y Balances, cuando éste figura en otros libros o registros en forma discriminada o la información está consignada en hojas sueltas anexas legalizadas y en documentación que permita la verificación y seguimiento de la condición de incobrable de las cuentas, es evidente que este Colegiado no se ha limitado a una aplicación literal de lo dispuesto por el reglamento, siendo que los criterios indicados respaldan la finalidad de lo establecido en la Ley del Impuesto a la Renta al respecto; por lo tanto, dado que en el presente caso la recurrente no probó de manera fehaciente la discriminación y el detalle de las deudas de cobranza dudosa, no puede tenerse por cumplido lo establecido en la Ley del Impuesto a la Renta ni en su Reglamento.

#### 4. Activos fijos cargados a gastos (2000 y 2001)

Que de los Puntos 32 y 8 de los Anexos N° 1 y 2 de las Resoluciones de Determinación N° 012-003-0007176 y 012-003-0007084, correspondiente a la determinación del Impuesto a la Renta de los





# Tribunal Fiscal

N° 17861-1-2012

ejercicios gravables 2000 y 2001 (fojas 9977 a 9981, 9993, 10118 a 10120 y 10162), la Administración reparó los importes de S/. 2 064 502 y S/. 951 128 por concepto de adquisiciones que debieron ser consideradas como parte del activo fijo y que fueron indebidamente consideradas como gasto de los ejercicios acotados.

Que a través de los Puntos N° 1, 2 y 8 de los Anexos a los Requerimientos N° 00094804 y 00094834 (fojas 1999 a 2001, 3859 y 3860), la Administración solicitó a la recurrente sustentar por escrito las razones por las que consideró como gasto adquisiciones acreditadas con comprobantes de pago y que fueron detallados en los mencionados anexos, que a su parecer constituyen mejoras de un activo y no gasto del ejercicio. Para efectos de la sustentación, solicitó adicionalmente la presentación de contratos de obras, documentación que acreditara que se trataba de la ampliación de instalaciones y/o conexiones nuevas y, en el caso que los desembolsos hubieran originado un ingreso (facturado al cliente), la documentación que sustentara dicho ingreso.

Que para efectos de sustentar lo solicitado por la Administración, la recurrente presentó comprobantes de pago que acreditan las adquisiciones observadas, al cual le adjuntó: Comprobante del Libro Compras, Comprobante de Egresos, la orden del servicio y el Contrato de Locación de Servicios.

Que en el resultado de los citados requerimientos (fojas 1996 y 3851 a 3858), la Administración concluyó que las adquisiciones acreditadas con los comprobantes de pago observados constituyen mejoras, por cuanto determinó que éstas corresponden a la ejecución de nuevas obras, instalaciones por conexiones aéreas y subterráneas nuevas, mejoras a interruptores y transformadores de potencia, entre otros. Precisa que el costo de las citadas conexiones está directamente relacionado con la puesta en servicio del activo, cuyo uso al que está destinado, se produce cuando los usuarios soliciten que le brinden el suministro de electricidad.

Que asimismo, indica que de la evaluación de los contratos de obra determinó que las adquisiciones observadas corresponden a desembolsos posteriores sobre activos fijos, pues la recurrente no ha demostrado con documentación adicional que tales desembolsos correspondan a ampliaciones de instalaciones y/o reemplazos regulares.

Que posteriormente, a fin de comunicarle a la recurrente lo observado en el requerimiento N° 0094834, la Administración emite el Requerimiento N° 00218911 (fojas 954 a 959), solicitándole sustentar el cargo a resultados de las adquisiciones efectuadas en el ejercicio 2001, pues según su apreciación dichas adquisiciones corresponden a conexiones nuevas y que por lo tanto debían formar parte de los bienes del activo fijo.

Que en respuesta al citado requerimiento, la recurrente presenta un escrito de fecha 25 de febrero de 2005 (fojas 828 a 831), donde señala que del monto acotado en el ejercicio 2001 por la suma de S/. 951 127,99 acepta el reparo por la suma de S/. 9 072,30<sup>13</sup>, importe que corresponde a la adquisición de un módulo, un triturador y dos cámaras digitales, los cuales debieron ser activados. Respecto del diferencial del monto acotado por la suma de S/. 942 055,69, señaló que corresponde a desembolsos por reparaciones y/o servicios de mantenimiento que no incrementaron la vida útil del activo, sino que fueron destinados a mantener el estado presente del activo o restablecer su eficiencia normal, por lo que constituyen gastos deducibles y no activo fijo.

Que en el resultado del requerimiento antes citado (fojas 886 a 891), la Administración expone los mismos argumentos que en el resultado del Requerimiento N° 00094834, calificando a los desembolsos efectuados por la recurrente como mejoras de carácter permanente.

Que en primer término, corresponde emitir pronunciamiento acerca del error que según la recurrente cometió la Administración al cuantificar el reparo correspondiente al ejercicio 2000.

Que del anexo al resultado del Requerimiento N° 00094804 (fojas 3851 a 3858), se observa que la Administración cometió un error al efectuar la sumatoria del monto reparado por el ejercicio 2000, pues

<sup>13</sup> Dicho monto resulta de la base de los activos cargados a resultados por la suma de S/. 9438,27 menos su depreciación por el importe de S/. 278,97.



# Tribunal Fiscal

Nº 17861-1-2012

éste ascendía al importe de S/. 1 983 539 y no al monto de S/. 2 064 052, por lo que lo alegado por la recurrente resulta correcto.

Que la recurrente acepta como reparo por los ejercicios 2000 y 2001 los importes de S/. 633 008 y S/. 261 690, por cuanto considera que corresponden a desembolsos que debieron activarse, por lo que los montos en controversia por los ejercicios 2000 y 2001 ascienden a las sumas de S/. 1 269 568<sup>14</sup> y S/. 680 366, respectivamente.

Que el artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta, dispone 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.

Que el inciso e) del artículo 44° de la misma ley, señala que no son deducibles para la determinación de la renta imponible de tercera categoría, las sumas invertidas en la adquisición de bienes o mejoras de carácter permanente.

Que de otro lado, de conformidad con lo señalado en la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) N° 16, referida a Inmuebles, Maquinaria y Equipo (modificada en 1993), los desembolsos posteriores relacionados con una partida de inmuebles, maquinaria y equipo que ha sido previamente reconocida deben ser agregados al valor en libros del activo cuando sea probable que la empresa recibirá futuros beneficios económicos superiores al rendimiento estándar originalmente evaluado para el activo existente, debiendo reconocerse todos los demás desembolsos posteriores como gastos en el periodo en el cual se incurre.

Que agrega la citada NIC que los desembolsos por reparaciones o mantenimiento de los activos son aquellos efectuados para restaurar o mantener los futuros beneficios económicos que una empresa puede esperar del rendimiento estándar originalmente evaluado del activo, siendo generalmente reconocidos como gastos cuando se incurre en ellos.

Que conforme al criterio establecido en diversas resoluciones del Tribunal Fiscal, tales como las Resoluciones N° 03595-4-2003, 01217-5-2002, 09259-5-2001 y 147-2-2001, el elemento que permite distinguir si un desembolso relacionado a un bien del activo fijo pre-existente constituye un gasto por mantenimiento o reparación, o una mejora de carácter permanente que debe incrementar el costo computable del mismo, es el beneficio obtenido con relación al rendimiento estándar originalmente proyectado, así si el desembolso origina un rendimiento mayor, deberá reconocerse como activo, pues acompañará toda la vida útil al bien, en cambio si el desembolso simplemente repone o mantiene su rendimiento original, entonces deberá reconocerse como gasto del ejercicio.

Que asimismo, conforme al criterio establecido por este Tribunal en las Resoluciones N° 9259-5-2001 y 01217-5-2002, entre otras, los desembolsos por reparaciones de un activo fijo tangible son necesarios para que el bien vuelva a estar en perfectas condiciones de funcionamiento, mediante trabajos que no incrementan su capacidad de funcionamiento, sino más bien provocan que la recupere después de haberse detectado algún desperfecto o fallo de funcionamiento; por lo tanto, no tienen repercusión futura, debiendo considerarse como gasto del periodo, en tanto que los desembolsos por conservación o mantenimiento de un activo fijo, son los necesarios para que el bien opere correctamente, pero sin añadir valor alguno al mismo constituyen desembolsos que serán cargados al gasto del periodo en que se llevan a cabo.

Que de los Anexos a los resultados de los Requerimientos N° 00094804 y 00218911 (fojas 954 a 957 y 3851 a 3858), se observa que la Administración reparó como activo las adquisiciones acreditadas en los comprobantes de pago correspondientes a los ejercicios 2000 y 2001, de los que la recurrente impugnó los siguientes:

<sup>14</sup> Cabe señalar que la recurrente cometió un error al consignar como monto del reparo no aceptado el importe de S/. 1350 531, pues tomó como referencia para descontar el monto del reparo aceptado, el importe acotado y errado por la Administración en la suma de S/. 2 064 502, cuando en realidad debió considerar la cantidad de S/. 1 983 539.



# Tribunal Fiscal

Nº 17861-1-2012

Comprobantes de Pagos observados por adquisición de activos fijos cargados a gastos													
Períodos	Proveedor	Fecha	Comprobante de Pago Nº	Concepto	Según Contrato	Cuenta contable afectada a resultados	Valor Histórico S/.	Valor ajustado S/.	Depreciación	Valor Neto del activo sujeto de reparo S/.			
Ejercicio 2000	Ingeniería Dinámica S.A.	03/01/2000	001-0002301	Servicio de mantenimiento, instalación y normalización de conexiones domiciliarias sin reforma de redes	P-006-99-8	9044110	13,867.97	14,394.95					
		24/01/2000	001-0002332	Sucursal Panamericana (1)							(2)	9044110	55,134.87
		25/01/2000	001-0002335	Servicio de mantenimiento, instalación y normalización de conexiones domiciliarias sin reforma de redes	A-104-99	9044110	49,427.27	51,305.51					
		25/01/2000	001-0002339	Sucursal Colonial							(1)	9044110	12,780.26
		<b>Total cargo a gasto</b>							<b>131,210.37</b>	<b>136,196.37</b>	<b>3,745.39</b>	<b>132,450.98</b>	
Ejercicio 2000	Radiotronics del Perú S.A.	23/02/2000	001-0007072	Servicio de instalación, mantenimiento y normalización de conexiones sin reforma de redes sucursal centro y la sucursal norte. (1)	I-162-99-1	9044110	21,924.23	22,669.65					
		29/02/2000	001-0007110	(1)							9044110	12,663.98	13,094.56
		13/03/2000	001-0007196	(1)							9044110	35,981.80	37,061.25
		16/05/2000	001-0007687	(1)							9044110	30,570.88	31,304.58
		24/05/2000	001-0007746	(1)							9044110	38,103.49	39,017.97
		09/06/2000	001-0007934	(1)							9044110	12,523.63	12,799.15
		23/06/2000	001-0008056	(1)							9044110	32,996.45	33,722.37
		23/06/2000	001-0008057	(1)							9044110	51,411.08	52,542.12
		13/07/2000	001-0008210	(1)							9044110	28,474.05	28,929.63
		13/07/2000	001-0008211	(1)							9044110	24,676.72	25,071.55
		19/07/2000	001-0008264	(1)							9044110	16,165.50	16,424.15
		15/08/2000	001-0008554	(1)							9044110	24,395.14	24,785.46
		15/08/2000	001-0008552	(1)							9044110	36,669.53	37,256.24
		21/08/2000	001-0008635	(1)							9044110	12,421.84	12,620.59
		14/09/2000	001-0008786	(1)							9044110	26,436.41	26,674.34
		14/09/2000	001-0008787	(1)							9044110	25,762.39	25,994.26
		20/09/2000	001-0008827	(1)							9044110	14,926.57	15,060.91
		10/10/2000	001-0009018	(1)							9044110	19,550.99	19,648.74
		10/10/2000	001-0009020	(1)							9044110	23,742.73	23,861.44
		18/10/2000	001-0009132	(1)							9044110	13,495.60	13,563.08
		11/11/2000	001-0009291	(1)							9044110	30,368.28	30,398.66
		11/11/2000	001-0009294	(1)							9044110	22,088.55	22,110.64
		24/11/2000	001-0009502	(1)							9044110	11,441.74	11,453.18
<b>Total cargo a gasto</b>							<b>566,791.68</b>	<b>576,064.52</b>	<b>7,100.76</b>	<b>568,963.76</b>			
Ejercicio 2000	SIGMA S.A. Contratistas Generales	20/01/2000	002-0001023	Servicio de mantenimiento, instalación y normalización de conexiones domiciliarias sin reforma de redes sucursal Precusores	43	P-006-99-3	9044110	13,817.55	41,746.20				
		28/01/2000	002-0001033	Servicio de mantenimiento, instalación y normalización de conexiones domiciliarias sin reforma de redes sucursal Panamericana.							P-006-99-9	9044110	40,217.92
		<b>Total cargo a gasto</b>							<b>54,035.47</b>	<b>56,088.82</b>	<b>1,542.44</b>	<b>54,546.38</b>	

*A*  
*ML*

*M*  
*A*



# Tribunal Fiscal

Nº 17861-1-2012

Comprobantes de pagos observados por adquisición de activos fijos cargados a gastos											
Periodos	Proveedor	Fecha	Comprobant e de Pago Nº	Concepto	Según Contrato	Cuenta contable afectada a resultados	Valor Histórico S/.	Valor ajustado S/.	Depreciación	Valor Neto del activo sujeto de reparo S/.	
Ejercicio 2000	Cobra Perú S.A.	20/01/2000	003-0000499	Servicio de mantenimiento, instalación y normalización de conexiones domiciliarias sin reforma de redes sucursal Precursores	P-006-99-5	9044110	6 112,78	6 345,07			
		20/01/2000	003-0000502	Servicio de mantenimiento, instalación y normalización de conexiones domiciliarias sin reforma de redes Sucursal Colonial. (1)	P-006-99-1	9044110	24 575,84	25 509,72			
		31/01/2000	003-0000511	(1)			9044110	29 961,31	31 099,84		
		<b>Total cargo a gasto</b>							<b>60 649,93</b>	<b>62 954,63</b>	<b>1 731,25</b>
	Alfeyser ERL	04/01/2000	002-0001108	Servicio de mantenimiento, instalación y normalización de conexiones domiciliarias sin reforma de redes sucursal Panamericana.	P-006-99-6	9044110	19 164,95	19 893,22			
		<b>Total cargo a gasto</b>							<b>19 164,95</b>	<b>19 893,22</b>	<b>547,06</b>
	Ingeniería Técnica Contratistas Generales S.A.	19/04/2000	001-0000674	S.A., que comprende movimiento de tierras, obras de concreto simple, obras de concreto armado, losa aligerada, muros y tabiques de albañilería, revoques, enlucidos y molduras, pisos y pavimentos, carpintería metálica, cerrajería, pintura, instalación eléctrica, entre	A-108-00	9044020	28 074,14	28 775,99			
		<b>Total cargo a gasto</b>							<b>28 074,14</b>	<b>28 775,99</b>	<b>575,52</b>
	T.A. Huarcaya S.A.	01/09/2000	001-0003697	Servicio de equipamiento de la subestación elevadora 0,46/10Kv y sistema de utilización al nivel de distribución primaria 10Kv. Del Estadio Monumental "U". Comprende trabajos en la subestación elevadora de tensión, materiales de instalación, tranportes de equipos y materiales, pruebas y puestas en servicio.	A-306-00	9044020	63 544,06	64 115,96			
		<b>Total cargo a gasto</b>							<b>63 544,06</b>	<b>64 115,96</b>	<b>480,87</b>
	Dyctel S.A.	21/02/2000	001-0006131	Instalación de conexiones subte	I-162-99-2	9044110	30 120,33	31 144,42			
		13/03/2000	001-0006182	(1)		9044110	49 470,39	50 954,50			
		07/04/2000	001-0006372	(1)		9044110	41 606,19	42 646,34			
		23/05/2000	001-0006532	(1)		9044110	29 583,75	30 293,76			
		27/06/2000	001-0006692	(1)		9044110	41 445,00	42 356,79			
		26/07/2000	001-0006818	(1)		9044110	32 961,33	33 488,71			
		15/08/2000	001-0006868	(1)		9044110	30 974,10	31 469,69			
		21/09/2000	001-0007086	(1)		9044110	33 167,16	33 465,66			
		13/10/2000	001-0007177	(1)		9044110	21 041,40	21 146,61			
		17/11/2000	001-0007356	(1)		9044110	29 312,70	29 342,01			
	<b>Total cargo a gasto</b>							<b>339 682,35</b>	<b>346 308,49</b>	<b>5 106,89</b>	<b>341 201,60</b>
<b>Total gastos reparados</b>							<b>1 263 152,65</b>	<b>1 290 398,00</b>	<b>20 830,18</b>	<b>1 269 567,82</b>	



# Tribunal Fiscal

Nº 17861-1-2012

Comprobantes de Pagos observados por adquisición de activo cargados a gastos											
Periodos	Proveedor	Fecha	Comprobante de Pago Nº	Concepto	Según Contrato	Cuenta contable afectada a resultados	Valor Histórico S/.	Valor ajustado S/.	Depreciación	Valor Neto del activo sujeto de reparo S/.	
Ejercicio 2001	Radiotronica del Perú S.A.	19/12/2000	001-0009723	Servicio de instalación, mantenimiento y normalización de conexiones sin reforma de redes sucursal centro y la sucursal norte. (1)	I-162-99-1	9210101	36,688.78	35,881.62			
		27/09/2000	001-0009859	(1)		9210101	13,343.08	13,049.53			
		15/12/2000	001-0009694	(1)		9210101	26,881.20	26,289.82			
		18/01/2001	001-0010035	(1)		9210101	34,315.61	33,526.35			
		18/01/2001	001-0010046	(1)		9210101	25,452.40	24,866.99			
		20/02/2001	001-0010375	Manejo de conexiones Grupo 1- Zona 1 (2)	I-120-00	9210101	32,711.37	31,893.58			
		13/03/2001	001-0010930	(2)		9210101	39,346.67	38,323.65			
		13/03/2001	001-0010932	(2)		9210101	48,629.03	47,364.66			
		20/02/2001	001-0010377	(2)		9210101	38,138.92	37,185.48			
		16/04/2001	001-0011539	(2)		9210101	34,543.84	33,680.24			
		16/04/2001	001-0011540	(2)		9210101	33,953.76	33,104.92			
	<b>Total cargo a gasto</b>							<b>364,004.66</b>	<b>355,166.84</b>	<b>8,853.11</b>	<b>346,313.73</b>
		JOO y Kitano SRL.	19/02/2001	001-001049	Manejo de conexiones Grupo 1 (1)	I-120-00-4	9210101	31,337.24	30,553.80		
			19/02/2001	001-001050	(1)	I-120-00-3	9210101	7,083.76	6,906.66		
			02/03/2001	001-001054	(1)	I-120-00-3	9210101	26,027.87	25,351.16		
			02/03/2001	001-001055	(1)	I-120-00-4	9210101	24,514.67	23,877.29		
			15/03/2001	001-001062	(1)	I-120-00-4	9210101	13,512.21	13,174.40		
			16/04/2001	001-001067	(1)	I-120-00-3	9210101	33,563.31	32,724.22		
			16/04/2001	001-001068	(1)	I-120-00-4	9210101	27,837.03	27,141.11		
	<b>Total cargo a gasto</b>							<b>163,876.09</b>	<b>159,728.64</b>	<b>3,537.88</b>	<b>156,190.76</b>
		T.A Huarcaya SA	10/01/2001	001-0003741	Servicio de equipamiento de la subestación elevadora 0,46/10 Kvy sistema de utilización al nivel de distribución primaria Estadio monumental "U".	A-306-00	9240104	109,594.03	107,073.37		
	<b>Total cargo a gasto</b>							<b>109,594.03</b>	<b>107,073.37</b>	<b>2,944.52</b>	<b>104,128.85</b>
		Dyctel SA	21/12/2000	001-0007601	Servicio de instalación, mantenimiento y normalización de conexiones sin reforma de redes sucursal centro y la sucursal norte. (1)	I-162-99-2	9210101	36,939.30	36,126.63		
			19/01/2001	001-0007695	(1)		9210101	40,720.20	39,783.64		
	<b>Total cargo a gasto</b>							<b>77,659.50</b>	<b>75,910.27</b>	<b>2,177.85</b>	<b>73,732.42</b>
	<b>Total gastos reparados</b>							<b>715,134.28</b>	<b>697,879.12</b>	<b>17,513.36</b>	<b>680,365.76</b>

Que en dichos anexos, se muestra que los comprobantes de pago se sustentan en diversos Contratos de Locación de Servicios (fojas 1553 a 1787 y 3522 a 3850), a partir de los cuales la Administración fundamentó el reparo materia de análisis, considerando a los desembolsos acotados como mejoras de un activo.

45



# Tribunal Fiscal

Nº 17861-1-2012

Que de los cuadros mostrados, se observa que los proveedores Cobra Perú S.A., Alfeyser E.I.R.L., Dyctel S.A., Ingeniería Dinámica S.A., Radiotrónica del Perú S.A., Sigma S.A. y JOO y Kitano S.R.L., se encontraban obligados a la realización de diversos trabajos como son los servicios de reposición de cambio de tablero, mica, tapa y reja, cambio y tapiado de cajas, soldar tapa, construcción de murete, adecuación de línea interna, soldar tapa, preparación de nicho, instalación de totalizador en SSEE, línea interna aérea, independización de conexión, inspección de preconexión, reparación de conexión, preparación y pintado de caja, empalme prolongación de acometida, instalación de suministro mayor, reparación de conexión, rotura y preparación de vereda y pista, entre otros, no obstante a partir de dichos conceptos no se evidencia que los desembolsos efectuados por la recurrente se traten de mejoras vinculadas con activos; más aún cuando la Administración no ha identificado a qué bienes del activo corresponderían tales mejoras a efectos de verificar que se traten de aquellas.

Que sobre el particular, se observa que la Administración desconoció la deducción de los gastos reconocidos por la recurrente, sustentándose únicamente en el concepto descrito en la cláusula del objeto del contrato; sin embargo en dicha cláusula ni en la descripción de las labores a realizar contenidas en el contrato, se evidencia que dichos servicios se traten de la realización de mejoras, no pudiéndose identificar a qué activo principal debían adicionarse los desembolsos posteriores y si éstos contribuían a la generación de beneficios futuros o a una reducción de costos, reflejados en un incremento en la vida útil de algún activo principal o un aumento en la cantidad o mejora en la calidad de los bienes producidos por algún activo, aspectos necesarios para calificarlos como una mejora que debía ser activada.

Que por todo lo expuesto, procede levantar el reparo, revocar la apelada en este extremo y dejar sin efecto los valores en tales extremos.

Que cabe señalar que toda vez que la Administración al considerar que los referidos desembolsos constituían activos, consideró de oficio la depreciación que dichos activos habrían generado en los ejercicios siguientes, corresponderá reliquidar la misma en atención al fallo emitido en relación al reparo materia de análisis.

Que por otro lado, respecto de los proveedores T.A. Huarcaya S.A. e Ingeniería Técnica Contratistas Generales S.A., no se aprecia que éstos hayan sido contratados para realizar servicios de mantenimiento y reparación, por cuanto de los contratos se observa que la labor a ejecutar corresponde al equipamiento de la subestación elevadoras 0,46 y sistema de utilización a nivel de distribución primaria 10KV del Estadio Monumental de la "U" y los servicios de obra civil de Redondo S.A., respectivamente.

Que efectivamente, de los anexos que forman parte de los contratos celebrados (fojas 3552 a 3556 y 372 a 374), se observa lo siguiente:

- Proveedor T.A. Huarcaya S.A.: el servicio consistió en el equipamiento eléctrico del Estadio de la "U" de las subestaciones N° 1 al 8, que comprendió materiales en celdas, rectificador cargador con banco de baterías, trafos en aceites, tablero modular con 3 interruptores, transformador de aceite, cabeza terminal, rieles, cables, entre otros; lo cual implicaría una potenciación o una nueva instalación eléctrica en el Estadio de la "U", por lo que no podría afirmarse que dicho servicio corresponda a un servicio de mantenimiento o reparación.
- Proveedor Ingeniería Técnica Contratistas Generales S.A., el servicio en este caso consistió en la ejecución de la obra civil de Redondos S.A. que comprendió movimiento de tierra, excavación de terreno suelto, relleno compactado con material propio, eliminación de material excedente, obras de concreto simple, trabajo de encofrado y desencofrado, losa aligerada, carpintería metálica, instalación eléctrica, cerrajería, pintura, muros y tabiques, entre otros; por lo que tampoco en este caso se evidencia que el servicio prestado por el proveedor correspondería a uno de mantenimiento y reparación.

Que en tal sentido, al evidenciarse que los servicios prestados de equipamiento de subestación y obras civiles de construcción, prestados por los proveedores T.A. Huarcaya S.A. e Ingeniería Técnica Contratistas Generales S.A. no corresponden a servicios de mantenimiento y reparación, no habiendo la



# Tribunal Fiscal

Nº 17861-1-2012

recurrente acreditado lo contrario con documentación adicional alguna, no corresponde considerarlos gastos del ejercicio, aún cuando hubiere acreditado que forman parte de activos que no son de propiedad de la recurrente; por lo que el reparo en este extremo resulta procedente, correspondiendo confirmar la apelada en este extremo y mantener el valor en el mismo extremo.

## 5. Venta de existencias obsoletas cuyo costo es mayor al ingreso (Ejercicio 2000)

Que del Anexo N° 02 a la Resolución de Determinación N° 012-003-0007176 (fojas 10130 a 10133) correspondiente al Impuesto a la Renta del ejercicio 2000, se observa que la Administración reparó la venta de existencias obsoletas cuyo costo fue mayor al ingreso registrado, bajo el sustento de que la recurrente no había acreditado el valor de transferencia de existencias que fueron vendidas en remate a un valor inferior lo que conllevó a que dedujera una pérdida de S/. 2,148,317.68, importe materia del reparo, que resulta de la diferencia entre el costo anotado de los bienes, ascendente a S/. 2,460,117.89 y el valor de venta de S/. 311,800.21.

Que mediante el punto 1 del Anexo al Requerimiento N° 00094589 (fojas 4107 a 4110), la Administración requirió a la recurrente explicar por qué el costo de ventas es mayor a la venta de los mismos, y sustentar documentariamente la valorización de los bienes (precio base), que se acompañaron de la muestra selectiva que se mostró en el referido requerimiento.

Que en respuesta al citado requerimiento (fojas 4100 a 4102), la recurrente señaló que se trataba de la transferencia de materiales que ya no usaba que fueron destinados a la venta a través de un acto público (remate). Invocó el artículo 32° de la Ley del Impuesto a la Renta e indicó que la Administración debía entender que el valor de mercado de los bienes varía en el tiempo y en algunos casos, por determinadas circunstancias, puede resultar menor al costo de adquisición de los bienes materia de transferencia, y que en su caso debía considerarse que el valor de mercado se obtuvo de una subasta pública en la que se transfirieron, contando con la participación de un martillero público, lo que constituye un medio idóneo para obtener el mayor precio posible de los bienes fueron materia de transferencia. En ese sentido, manifiesta que el hecho que el precio obtenido haya sido menor al costo de adquisición de los materiales transferidos, no indica de manera alguna que se haya subvaluado los mismos sino que en cualquier caso, la venta arrojó una pérdida para la recurrente.

Que en el punto 1 del Anexo al Resultado del Requerimiento N° 00094589 (fojas 4103 a 4105), la Administración señaló que la recurrente proporcionó comprobantes del martillero público (nota de remate) donde se especificaba el lugar del remate público, nombre del comprador, la descripción de las existencias y el precio base, que era el punto de partida para el remate; pero que si bien se solicitó a la recurrente que sustentara el valor asignado con la documentación que tuviere, ésta no proporcionó documentación al respecto. Asimismo, la Administración agregó que para determinar una posible subvaluación de ventas, debía efectuar una comparación entre el valor de venta y el valor de mercado de los bienes, lo que no pudo realizar porque la recurrente no acreditó que se tratara de bienes obsoletos, a pesar que se le solicitó expresamente que sustentara el motivo por el cual el costo de ventas era mayor a la venta de materiales y que sustentara la valorización de tales bienes (precio base) donde se pudiera apreciar el costo de tales existencias, sin que la recurrente haya proporcionado documentación alguna. En ese sentido, luego de citar lo establecido en el inciso f) del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta y el inciso c) del artículo 21° del Reglamento de la citada norma, concluyó que la recurrente no cumplió con acreditar el valor del costo de las existencias, efectuando el siguiente reparo:

### Resumen General

Valor Costo(a)	Valor venta (b)	Reparo S/.
2,460,117.89	311,800.21	2,148,317.68
a) Detalle en el Requerimiento		
b) Según comprobantes de ventas registrados en libros.		

Que el artículo 20° de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Legislativo N° 774, modificado por el Decreto Legislativo N° 799, establecía que la renta bruta está constituida por el conjunto de ingresos afectos al impuesto que se obtuviera en el ejercicio gravable. Cuando tales ingresos



# Tribunal Fiscal

Nº 17861-1-2012

provinieran de la enajenación de bienes, la renta bruta estaría dada por la diferencia existente entre el ingreso neto total proveniente de dichas operaciones y el costo computable de los bienes enajenados. Si se trataba de bienes depreciables, a efectos de la determinación del impuesto, el costo computable sería disminuido en el importe de las depreciaciones admitidas. El ingreso neto total resultante de la enajenación de bienes se establecería deduciendo del ingreso bruto las devoluciones, bonificaciones, descuentos y conceptos similares que respondieran a las costumbres de la plaza. Por costo computable de los bienes enajenados, se entendería el costo de adquisición, producción o, en su caso, el valor de ingreso al patrimonio o valor en el último inventario determinado conforme a ley.

Que el artículo 31° de la misma ley disponía que las mercaderías u otros bienes que el propietario o propietarios de empresas retiraran para su uso personal o de su familia o con destino a actividades que no generaran resultados alcanzados por el Impuesto, se considerarían transferidos a su valor de mercado. Igual tratamiento, se dispensaría a las operaciones que las sociedades realizaran por cuenta de sus socios o a favor de los mismos. Asimismo, precisaba la norma que para los efectos de lo dispuesto en dicho artículo se consideraba valor de mercado, para las existencias, el que normalmente se obtenía en las operaciones onerosas que la empresa realizaba con terceros; para los valores, cuando se coticen en el mercado bursátil, sería el precio de dicho mercado; en caso contrario, su valor se determinaría de acuerdo a las normas que señalara el Reglamento; para los bienes de activo fijo, cuando se trate de bienes respecto de los cuales se realicen transacciones frecuentes, sería el que correspondiera a dichas transacciones; cuando se tratara de bienes respecto de los cuales no se realizaran transacciones frecuentes será el valor de tasación; y para las transacciones entre empresas vinculadas económicamente, el que normalmente se obtenía en las operaciones que la empresa realiza con terceros no vinculados, en condiciones iguales o similares; debiendo tenerse en cuenta todos los elementos que sean pertinentes, siendo que de no poder determinarse ese valor, sería el que establezca el mercado.

Que el artículo 32° de la citada ley, modificado por el Decreto Legislativo N° 799, disponía que en los casos de ventas, aporte de bienes y demás transferencias a cualquier título, a personas jurídicas y empresas que se constituyan o ya constituidas, el valor asignado a los bienes para los efectos del Impuesto, sería el del mercado, determinado de acuerdo con las reglas del artículo anterior; siendo que si el valor asignado era superior, la SUNAT procedería a ajustarlo tanto para el adquirente como para el transferente.

Que de acuerdo con el criterio establecido por reiteradas resoluciones del Tribunal Fiscal, como las Resoluciones N° 4858-1-2005, 6217-4-2003 y 873-2-2000, no resulta procedente comparar el valor de venta con el valor en libros de los bienes transferidos, sin tener en cuenta el valor de mercado de los bienes transferidos, pues dicho valor de venta no necesariamente debe ser superior al costo.

Que conforme con el criterio señalado en las Resoluciones N° 00873-2-2000, 00111-3-2002, 03721-2-2004 y 07651-1-2005, la Administración se encuentra facultada a verificar si el valor asignado a las ventas por los contribuyentes corresponde al de mercado, debiéndose constatar este último con las propias operaciones onerosas que el contribuyente realiza con terceros, identificando la oportunidad en que ocurrieron y el valor por el que se efectuaron, frente a las mismas circunstancias y/o elementos.

Que asimismo, según el criterio establecido por este Tribunal en la Resolución N° 01800-5-2003, para efecto del Impuesto a la Renta, la subvaluación de ventas debe ser determinada comparando individualmente el valor de cada una de las operaciones realizadas con el valor de mercado, valor que corresponde al que normalmente emplea la empresa en sus operaciones de venta con terceros.

Que en la Resolución N°04224-4-2012 se ha señalado que de las normas y criterios jurisprudenciales expuestos se tiene que la Administración se encuentra facultada a establecer reparos por subvaluación de existencias respecto de las transferencias de éstas que los contribuyentes hayan efectuado por debajo del valor de mercado, debiéndose considerar como este último el que normalmente se obtiene en las operaciones onerosas que el mismo contribuyente realiza con terceros, siendo el referido valor el que se utiliza frente a las mismas circunstancias económicas y de mercado en que se produjo la transacción a comparar, considerando la fecha de la transferencia del bien así como las condiciones en las que ésta se efectuó (términos contractuales, estrategias de negocios, etc.), de lo que fluye que es importante que las





# Tribunal Fiscal

Nº 17861-1-2012

diferencias que existan entre las transacciones objeto de comparación no puedan afectar materialmente el precio del bien.

Que de autos se verifica que los bienes vendidos que aparecen en las facturas emitidas por la recurrente y el listado de bienes que se consigna en el Requerimiento N° 00094589 (foja 4109), estaban constituidos por Lámparas Mercurio A.pres e interruptores Termomag bip, tratándose de existencias.

Que de la revisión de los documentos presentados por la recurrente, se aprecia que éste presentó listados de ventas, hoja de costos, comprobantes de ventas y comprobantes emitidos por un martillero público (Notas de Remate) (fojas 4057 a 4099), entre la que se encuentran las Facturas N° 200-6222, 200-006220 y 200-006219 por concepto de venta de materiales de almacén de Interruptores y Lámparas mercurio, Notas de venta, guía de remisión, notas de remate en las que consta la *subasta pública o remate privado* del mismo tipo de bienes (interruptores y lámparas de mercurio), recibos de caja, en las que se corrobora la venta de dichos bienes a un precio menor al de su costo.

Que conforme lo advirtió la Administración, las ventas consignadas en las Facturas N° 200-6222, 200-006220 y 200-006219 representan un costo de ventas de 1,341,592.21 (fojas 4107 a 4109), no obstante, toda vez que en el Anexo 1 al Requerimiento N° 00094589 también se observaron las Facturas N° 200-6215, 22-6217, 200-6223, 200-6213, 200-6214, 200-6232, 200-6231, 200-6209, 200-6212, 200-6247, 200-6216, 200-6221, 200-6211, 200-6228, 200-6210, 200-6230, 200-6224, 200-6226, 200-6227, 200-6233, 200-6229 y 200-6225, que representan un costo total de bienes vendidos de S/. 2,460,117.89, y reparó el resultado de la suma de dichos costos menos el valor de venta de los bienes ascendente a S/. 311,800.21, esto es el importe de S/. 2,148,317.68, al considerar que la recurrente no presentó medios probatorios adicionales a dichas facturas que sustentaran el valor de los bienes vendidos o que la venta se hubiera producido a valor de mercado.

Que sobre el particular, es pertinente observar que, conforme se aprecia del resultado del Requerimiento N° 00094589 (foja 4103), la Administración sustentó su reparo en el inciso f) del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta y en el inciso c) del artículo 21° del Reglamento de la ley anotada, no obstante, de acuerdo a lo indicado en el Anexo N° 02 a la Resolución de Determinación N° 012-003-0007176 (fojas 10130 a 10133), el sustento legal del reparo se encuentra en los artículos 31° y 32° de la Ley del Impuesto a la Renta, tratando el reparo como una adición para determinar la renta neta imponible del ejercicio 2000, lo que habría conllevado a la Administración a sostener en la apelada que para que la deducción originada en la venta de bienes por debajo del costo computable sea deducible de la renta neta de tercera categoría, de conformidad con lo establecido por los artículos 20° y 37° de la Ley del Impuesto a la Renta, la recurrente tiene la carga de la prueba para acreditar que el valor de venta que le genera la pérdida sea el de mercado.

Que no obstante, cabe señalar que la Administración no ha tomado en cuenta que la venta de los bienes materia de reparo habría generado un ingreso neto inferior al costo computable de los mismos con incidencia en la determinación de la renta bruta, por lo que correspondería haber reparado el ingreso neto de dichas ventas luego de establecer que en efecto se hubiera tratado de una subvaluación de ventas, y no como una deducción indebida que se aplica para determinar la renta neta imponible, por lo cual no correspondía amparar el presente reparo materia de análisis en el artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta, por lo que carece de sustento el argumento de la Administración respecto a que la deducción originada en la venta de bienes por debajo del costo computable es deducible de la renta neta de tercera categoría, de conformidad con lo establecido por los artículos 20° y 37° de la Ley del Impuesto a la Renta, teniendo la recurrente la carga de la prueba para acreditar que el valor de venta que le genera la pérdida, corresponde al valor de mercado.

Que así, aún cuando se considerara que el reparo tiene su sustento legal en los artículos 31° y 32° de la Ley del Impuesto a la Renta, debe traerse a colación sobre dicho particular, el criterio sostenido por este Tribunal en senda jurisprudencia antes reseñada, en la que ha establecido que la Administración al estar facultada a verificar si el valor asignado a las ventas por los contribuyentes corresponde al de mercado, debe constatar este último con las propias operaciones onerosas que el contribuyente realiza con

M A J



# Tribunal Fiscal

N° 17861-1-2012

terceros, identificando la oportunidad en que ocurrieron y el valor por el que se efectuaron, frente a las mismas circunstancias y/o elementos, lo que no se observa de autos.

Que esto es, la Administración no ha acreditado en autos que para determinar una posible subvaluación de los bienes acotados respecto de sus transferencias, haya comparado el valor de venta considerado en cada operación realizada por la recurrente con el valor de mercado correspondiente al que normalmente empleaba la misma en sus operaciones de venta con terceros, considerando, a su vez, las mismas circunstancias económicas y de mercado en que se produjeron las transacciones a comparar, como la fecha de la transferencia de los bienes, los términos contractuales, estrategias de negocios, etc.

Que habida cuenta de todo lo indicado, el reparo efectuado por la Administración no se encuentra debidamente sustentado, por lo que procede levantarlo y dejarlo sin efecto, así como revocar la apelada en este extremo.

Que en cuanto a lo señalado por la Administración respecto a que no pudo determinar una posible subvaluación de ventas porque la recurrente no acreditó que los bienes eran obsoletos, cabe señalar que ello no impedía que la Administración -a efectos de realizar el reparo sustentado en los artículos 31° y 32° de la Ley del Impuesto a la Renta-, comparara el valor de venta de cada operación realizada por la recurrente con el valor de mercado que le correspondía a cada bien en una operación que normalmente ésta realizaba con terceros, sin considerar la obsolescencia de los mismos, que no fue probada por la recurrente, conforme a lo señalado en los párrafos precedentes; por lo cual, dicho alegato carece de sustento.

Que en atención al sentido del fallo, carece de objeto emitir pronunciamiento respecto a los demás argumentos de la recurrente.

## 6. Refacturaciones sin sustento cargadas a resultados del ejercicio (Ejercicio 2000)

Que del Anexo N° 02 a la Resolución de Determinación N° 012-003-0007176 (fojas 10128 a 10129), la Administración reparó el importe de S/. 1, 052.626.69, por refacturaciones que no fueron sustentadas documentariamente, señalando que la recurrente únicamente presentó los documentos denominados Informe de Refacturaciones, por lo que sustentó el reparo aludido en los artículos 37° y 44° inciso f) de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que mediante el punto 1 del Anexo I al Requerimiento N° 00094591 (fojas 4055 y 4056), la Administración solicitó a la recurrente explicar y sustentar con la documentación correspondiente, las diferencias determinadas entre el Impuesto General a las Ventas anotado en el Registro de Ventas y el determinado en las declaraciones juradas mensuales, así como requirió indicar el importe de las bases imponibles, correspondientes a tales diferencias y presentar el registro contable de las mismas, conforme se muestra en el siguiente cuadro:

Mes	Impuesto General a las Ventas según					Diferencia Impuesto General a las Ventas
	Registro de Ventas (a)	Ajuste según contribuyente		Total IGV(d) = (a) + (b) + (c)	DDJJ PAGO	
		Pagadas mes actual Vcto. Mes sgte. (b)	Pagadas mes ant. Vcto. Mes actual( c )			
EJE. 2000	181,980,740.47	3,468,284.70	-3,539,782.40	181,909,242.77	181,719,731.00	189,511.77
Enero	14,599,744.05	260,830.54	-261,246.15	14,599,328.44	14,599,328.00	0.44
Febrero	14,243,243.83	338,716.47	-260,830.54	14,321,129.76	14,321,130.00	-0.24
Marzo	16,425,952.23	309,753.73	-338,716.47	16,396,989.49	16,389,217.00	7,772.49
Abril	15,324,623.03	219,471.36	-309,753.73	15,234,340.66	15,215,356.00	18,984.66
Mayo	15,139,278.59	418,216.08	-219,471.36	15,338,023.31	15,327,612.00	10,411.31
Junio	15,054,055.70	265,616.36	-418,216.08	14,901,455.98	14,854,668.00	46,787.98
Julio	14,412,125.43	325,127.56	-265,616.36	14,471,636.63	14,433,183.00	38,453.63
Agosto	14,943,112.01	256,901.70	-325,127.56	14,874,886.15	14,847,956.00	26,930.15
Setiembre	15,051,171.97	287,058.18	-256,901.70	15,081,328.45	15,061,464.00	19,864.45



# Tribunal Fiscal

Nº 17861-1-2012

Octubre	15,294.421.15	362,994.34	-287,058.18	15,370,357.31	15,361,387.00	8,970.31
Noviembre	15,344,002.32	233,849.93	-362,994.34	15,214,857.91	15,203,521.00	11,336.91
Diciembre	16,149,010.16	189,748.45	-233,849.93	16,104,908.68	16,104,909.00	-0.32

Que en el Anexo I al Resultado del Requerimiento N° 00094591 (foja 4054), la Administración señaló que la recurrente no había explicado ni sustentado fehacientemente con la base legal y documentación sustentatoria las diferencias determinadas entre el Impuesto General a las Ventas anotado en el Registro de Ventas y el consignado en sus declaraciones mensuales, indicando que únicamente había presentado documentos denominados "Informe de refacturaciones" sin adjuntar documentación sustentatoria ni explicación alguna, por lo que, concluyó que al haber advertido que los importes consignados en los informes de refacturación afectaron a resultados del ejercicio 2000, realizó el siguiente reparo para efectos del Impuesto a la Renta del mencionado ejercicio.

Mes	Diferencia Impuesto General a las Ventas	Reparo a base imponible del Impuesto a la Renta
<b>EJE. 2000</b>	<b>189,511.89</b>	<b>1,052,626.69</b>
Marzo	7,772.49	43,181.42
Abril	18,984.66	105,469.82
Mayo	10,411.31	57,542.94
Junio	46,787.98	260,234.24
Julio	38,453.63	213,629.28
Agosto	26,930.15	149,614.71
Setiembre	19,864.45	110,355.98
Octubre	8,970.31	49,837.07
Noviembre	11,336.91	62,761.23

Que de la revisión de los documentos presentados por la recurrente, de fojas 4031 a 4053, se tiene que ésta presentó el detalle del modo en que calculó el Impuesto General a las Ventas de los meses marzo a noviembre de 2000, a los que acompañó documentos denominados como "Tributos por pagar IGV D. Legislativo N° 821" que consisten en hojas de cálculo del IGV de los meses de marzo a noviembre, así como los denominados "Informe de Refacturaciones" e "Informe de Refacturaciones por Sucursal" al último día de los meses marzo a noviembre de 2000, apreciándose que el tributo por pagar determinado en cada mes según las hojas de cálculo presentadas por la recurrente, coincide con el de sus declaraciones juradas mensuales correspondientes a dichos periodos. Sin embargo, cabe advertir que en las referidas hojas de cálculo, la recurrente, a efectos de determinar el total del tributo por pagar, detalla diversos rubros, observándose que si bien en la parte *Informe Tabulado Cuenta Corriente* se aprecian los rubros *Por fact. pagadas y con vencimiento sgte. mes* y *Fact. Mes ant. con vencimiento actual y cancelado mes ant.*, cuyos importes significarían los reajustes realizados por la recurrente tanto a su favor como a favor de sus clientes, respectivamente, en cada mes, habiendo sido reconocidos como ingresos en el mes anterior y restados en el periodo siguiente; no se verifica el sustento de los demás rubros que la recurrente consideró para la determinación de su impuesto

Que los detalles indicados sobre los rubros *Por fact. pagadas y con vencimiento sgte. mes* y *Fact. Mes ant. con vencimiento actual y cancelado mes ant* fueron recogidos por la Administración al elaborar el cuadro mostrado en el Requerimiento N° 00094591, pues en aquel se anota que los importes consignados en la columna Total IGV -tomados como referencia para la comparación con el Impuesto General a las Ventas declarado por la recurrente en sus declaraciones juradas- fueron determinados considerando los ajustes realizados por la recurrente en los papeles de trabajo que presentó, sin embargo, aún cuando fueron sumados y restados los ajustes a los importes anotados por la recurrente en su Registro de Ventas, resultaron diferencias con las declaraciones juradas presentadas por la recurrente, por lo que las mismas fueron objeto de observación de la Administración, sobre lo cual ésta solicitó explicación y sustento.



# Tribunal Fiscal

Nº 17861-1-2012

Que la recurrente en sus recursos de reclamación y apelación señaló que en virtud al artículo 92º de la Ley de Concesiones Eléctricas y el numeral 4.6 de la Norma denominada "Opciones Tarifarias y Condiciones de Aplicación de las Tarifas a Usuario Final" cuando se presentan diferencias entre los importes facturados y los que efectivamente corresponden según el consumo efectuado por el usuario, la empresa los incluye como ajustes hacia arriba (recupero) o hacia abajo (reintegro) en los recibos de los meses siguientes, lo que normalmente aparece en el Registro de Ventas y tiene correlato como las Declaraciones Juradas del IGV, pero que tratándose de usuarios que tienen derecho a reintegros que han dejado de ser clientes, les resulta imposible emitir un nuevo recibo e incluir en él la refacturación, por lo que se emiten los "Informes de Refacturaciones" comunicándose el hecho al usuario para que efectúe el cobro del monto correspondiente, en cuyos casos la refacturación no aparece en el Registro de Ventas, pero por tratarse de una devolución por cobro indebido, sí afecta la base imponible del IGV y el Impuesto bruto, así como por tratarse de una devolución por cobro indebido, de un monto previamente reconocido como ingreso y cargado como tal a resultados, corresponde su ajuste para efectos del Impuesto a la Renta.

Que de autos se aprecia que durante la fiscalización, la recurrente no explicó ni sustentó de qué se trataban las diferencias halladas por la Administración, aún cuando del requerimiento se aprecia que la información solicitada por la Administración se desprendía de la propia información mostrada por la recurrente, por lo que sí era posible para ésta verificar de donde provenían las observaciones y explicar y sustentar lo que le fuera conveniente, al haber sido solicitado por la Administración.

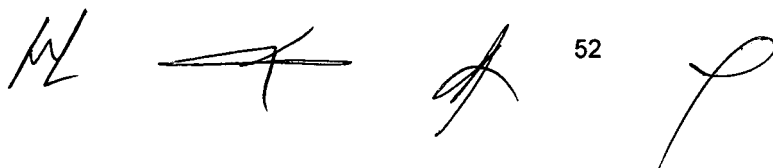
Que asimismo, cabe agregar que si bien la recurrente presentó hojas de cálculo del Impuesto General a las Ventas de los meses marzo a noviembre de 2000, cuyos tributos a pagar determinados, coincidían con los de sus declaraciones juradas, no se advierte que los rubros que conforman el impuesto determinado por aquella, se encuentren sustentados documentariamente y que las diferencias halladas por la Administración se traten en efecto de refacturaciones, máxime si se observa que los rubros: *Por fact. pagadas y con vencimiento sgte. mes* y *Fact. Mes ant. con vencimiento actual y cancelado mes ant.* consignadas por la recurrente, fueron considerados por la Administración al haber sumado y restado dichos importes al Registro de Ventas de la recurrente, y aún con ello se determinaron diferencias, siendo que de la documentación denominada Informes de Refacturación, tampoco es posible verificar las diferencias halladas por la Administración.

Que cabe precisar que en atención a lo expuesto, no era necesario que la Administración explicara por qué los documentos presentados no le parecían suficientes, toda vez que aún considerando los ajustes consignados en los rubros *fact. pagadas y con vencimiento sgte. mes* y *Fact. Mes ant. con vencimiento actual y cancelado mes ant.* y los informes de refacturación, se evidenciaban diferencias con el impuesto consignado en las declaraciones juradas mensuales presentadas por la recurrente, lo que se debía a los rubros que la recurrente consideró en las hojas de cálculo que presentó ante la Administración y sobre los cuales no explicó, ni adjuntó documentación alguna que los sustentara, lo que correspondía que realice y que no hizo en su oportunidad máxime cuando se lo solicitó.

Que por lo tanto, procede mantener el reparo efectuado por la Administración y confirmar la apelada en este extremo.

Que en los términos expuestos, no resulta atendible el alegato de la recurrente respecto a que el valor no se encuentre motivado adecuadamente respecto al reparo materia de análisis, puesto que tanto de la resolución de determinación que contiene el reparo como del requerimiento y su resultado en que se sustenta, se aprecia que la Administración hace referencia a las diferencias halladas por ésta y que se indicó que únicamente la recurrente había presentado los documentos "Informe de refacturaciones" sin adjuntar documentación sustentatoria ni explicación alguna.

Que por lo tanto, procede mantener el reparo efectuado por la Administración y confirmar la apelada en este extremo.





# Tribunal Fiscal

Nº 17861-1-2012

## 7. Depreciación y REI del Margen de Contribución al Gasto - 1996 (Ejercicios 2000 y 2001)

Que de la Resolución de Determinación N° 012-003-0007084 y sus Anexos N° 1 y 2 (fojas 9984, 9985 y 9995) girada por Impuesto a la Renta del ejercicio 2001, se aprecia que la Administración reparó el exceso en el monto de la depreciación producto de una mayor valorización de los activos, como consecuencia, de la aplicación del ajuste por efectos de inflación por la suma de S/. 734 849. Asimismo, en los Anexos N° 1 y 2 de la Resolución de Determinación N° 012-003-0007176 (fojas 10113 y 10114), se aprecia que la Administración determinó una mayor deducción por el concepto de depreciación en el ejercicio 2000 por la suma de S/. 3,939 737.

Que en el Punto 2 del Anexo 1 del Requerimiento N° 00218907 (foja 1358), se observa que la Administración solicitó a la recurrente explicar y sustentar por escrito, con documentación fehaciente y base legal, la razón por la cual dedujo de la renta neta imponible del ejercicio gravable 2001, la depreciación por el recálculo del Margen de Contribución al Gasto de 1996 por la suma de S/. 5 684 326.

Que en respuesta al citado requerimiento, la recurrente presentó un escrito del 2 de febrero de 2005 (fojas 1349 a 1352), donde indicó que la deducción observada se debía a la depreciación originada en la aceptación del reparo al Margen de Contribución al Gasto del ejercicio 1996, efectuado por la Administración mediante la Resolución de Determinación N° 012-03-0001548 por la suma de S/. 21,457,661.00, que consistió en activar dichos gastos. Agrega que en el ejercicio 1998, procedió a efectuar la contabilización del ajuste efectuado en la resolución antes señalada que implicó el cargo al activo y el abono a ingresos extraordinarios y que en el ejercicio 1999 reclasificó el monto activado a las cuentas contables respectivas de Edificios y Maquinaria y Equipos, a efectos de iniciar su depreciación a partir del mes de julio de dicho año.

Que por su parte, en el resultado del citado requerimiento (fojas 1354 y 1355), la Administración señaló que de la evaluación de la documentación presentada por la recurrente y de los antecedentes del reparo efectuado por el recálculo del Margen de Contribución al Gasto en el ejercicio 1996, determinó que los activos aceptados por la recurrente por el importe de S/. 21 457 661, debían actualizarse a partir de su ingreso al patrimonio, es decir, desde diciembre de 1998.

Que asimismo, indicó que de acuerdo con el Libro de Inventario Valorizado del Activo Fijo, el activo comenzó a depreciarse a partir del mes de junio de 1999; por lo que procedió a efectuar el recálculo de la depreciación para los ejercicios 2000 y 2001, determinando diferencias con lo deducido por la recurrente por las sumas de S/. (3 939 737) y S/. 734 849, respectivamente.

Que cabe señalar que el 24 de febrero de 2005, fecha posterior a la notificación del resultado del requerimiento antes citado, la recurrente presentó un escrito (fojas 1347 y 1348) donde señaló que la Administración no había tenido en cuenta que el importe activado por el Margen de Contribución al Gasto, proviene de un reparo efectuado por el ejercicio 1996 y que al no ser impugnado, quedó firme; por lo que el ajuste por inflación debía efectuarse desde la fecha de su reconocimiento como activo, es decir, a partir del ejercicio 1996.

Que en los recursos de reclamación presentados por la recurrente por los ejercicios 2000 y 2001 (fojas 9886 a 9889 y 10001 a 10003), se observa que ésta expresa los mismos argumentos vertidos en su escrito en respuesta al Requerimiento N° 00218907 y considera que el ajuste por inflación debió ser reconocido a partir de su fecha de origen (1996).

Que posteriormente, la recurrente presentó un escrito ampliatorio a sus recursos de reclamación interpuestos el 4 de agosto de 2008 (fojas 10499 a 10505), donde expresó que de acuerdo con las normas contables y tributarias, el reconocimiento de un activo originado por la determinación de ciertos gastos incurridos determina el periodo a partir del cual el ajuste por inflación debe ser aplicado, que en el caso en concreto, ocurrió a partir del ejercicio 1996.

Que de la resolución apelada (fojas 11474, 11475 vuelta y 11484 vuelta a 11486), se observa que la Administración modificó los montos observados en la etapa de fiscalización de S/. (3 939 737) y S/. 734 849 por los ejercicios 2000 y 2001, respectivamente, a los importes de S/. (4 405 611) y S/. 149 574,



# Tribunal Fiscal

Nº 17861-1-2012

por cuanto consideró que la actualización del Margen de Contribución al Gasto activado debió efectuarse a partir del año 1997, dado que en la fiscalización que se hiciera por el Impuesto a la Renta del ejercicio 1996 y que contiene los Estados Financieros al 31 de diciembre de año 1996, recién se reconoció como activo a dichos gastos. Agrega que la recurrente no ha presentado ningún medio probatorio que demuestre que el Margen de Contribución al Gasto derivado de la aplicación del porcentaje del 29,4% de los gastos asociados a los activos, figuraba como partida no monetaria del activo desde el periodo de enero de 1996.

Que como se señalado líneas arriba, en su recurso de apelación (fojas 11561 a 11566), la recurrente reiteró que los gastos que comprenden el Margen de Contribución al Gasto debían ser considerados y reconocidos como activo en forma mensual durante el ejercicio 1996, pues dichos gastos incrementaron el costo del correspondiente proyecto de inversión (obra en curso) en el mes de su desembolso, y para sustentar su afirmación presentó un cuadro denominado Cálculo del Margen de Contribución al Gasto, copias del Libro Mayor Auxiliar y del Libro de Inventarios y Balances correspondiente al ejercicio 1996.

Que asimismo, agregó que era un despropósito de la Administración exigir que se demuestre que los gastos por Margen de Contribución al Gasto reparados en el ejercicio 1996 figuren como partida no monetaria desde enero de 1996, pues como lo han reconocido ambas partes dichos gastos provienen de un cambio de política contable realizado en el ejercicio 1998, por lo que resulta evidente que a dicha fecha no estaba contabilizada como activo.

Que en el presente caso, tanto la Administración como la recurrente coinciden en que resulta procedente el reparo efectuado a gastos que debieron activarse por la suma de S/. 21 457 661, el cual quedó firme al ser aceptado por la recurrente; sin embargo, para efectos de la aplicación del procedimiento de ajuste por inflación para los ejercicios 2000 y 2001, ambas partes asumen fechas distintas de antigüedad; pues la Administración considera como fecha de ajuste el cierre de los Estados Financieros al 31 de diciembre de 1996; mientras que la recurrente la fecha que incurrió en los gastos que posteriormente fueron activados.

Que en tal sentido, la controversia consiste en determinar a partir de qué momento se debió afectar la referida actualización, de acuerdo con la normatividad vigente para los ejercicios acotados.

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

Que el inciso c) del artículo 22° del Reglamento de la norma antes citada, dispone que la depreciación se computará a partir del mes en que los bienes sean utilizados en la generación de rentas gravadas.

Que por su parte, el artículo 1° de la Norma de ajuste por inflación del balance general con incidencia tributaria, aprobado por el Decreto Legislativo N° 797, define al procedimiento del ajuste por inflación como la reexpresión o actualización de todas las partidas no monetarias del balance general, en moneda con poder adquisitivo de la fecha de cierre del ejercicio y a su vez, establece que el factor de reexpresión a utilizarse es el resultante de dividir el índice de corrección de la fecha de reexpresión entre el correspondiente a la fecha de origen o, en su caso, el índice de la reexpresión anterior.

Que asimismo, el artículo 10° del Reglamento de la norma antes citada, aprobado por Decreto Supremo N° 006-96-EF y que regula el procedimiento de actualización de la partida no monetaria de Inmuebles, Maquinaria y Equipos, ha establecido que todas las cuentas de este rubro son materia de actualización; cuyo procedimiento consiste en actualizar el valor en libros de cada uno de los bienes separadamente de su depreciación acumulada; para lo cual se considerará como fecha de antigüedad la fecha de cada adquisición o ingreso al patrimonio del bien.

Que de la documentación que obra en el expediente, se observa el Anexo 1.4 de la Resolución de Determinación N° 012-03-0001548 correspondiente al Impuesto a la Renta del ejercicio 1996 (fojas 11157 y 11158), en el que la Administración determinó que la recurrente contabilizó como activo el Margen de Contribución al Gasto con las tasas de 6%, 8% y 9% por un importe de S/. 8,846,647, sin embargo advirtió que por un cambio en la política contable, la recurrente determinó que el porcentaje de ese

54



# Tribunal Fiscal

Nº 17861-1-2012

margin era del 29.40% y que para el mencionado ejercicio ascendía a S/. 30 304 308, efectuándose así un reparo por la diferencia no activada de S/. 21 457 661, la cual, como se indicara en párrafos anteriores, fue aceptada por la recurrente en su oportunidad.

Que cabe señalar que de acuerdo con la mencionada Resolución de Determinación, el Margen de Contribución al Gasto estaba formado por gastos de personal y otros gastos operativos incurridos durante 1996 y que la recurrente incluyó como parte del costo de sus proyectos de inversión.

Que considerando que los gastos de Margen de Contribución al Gasto debieron activarse en el ejercicio 1996, se entiende que la fecha de antigüedad de dichos gastos debió ser la fecha en que se incurrieron, es decir en la fecha de adquisición, que para el caso de autos correspondería a los meses en que se incurrieron dentro del ejercicio 1996.

Que en ese sentido, correspondía que se efectuara el ajuste por efectos de inflación en forma mensual a la fecha de adquisición, tal como lo hizo la recurrente y no a la fecha del cierre de los Estados Financieros del ejercicio 1996 (31 de diciembre de dicho ejercicio), como hizo la Administración; por lo cual corresponde levantar el reparo efectuado por la Administración al no ajustarse a Ley, y revocar la apelada en este extremo

Que a mayor abundamiento, cabe referir que del cuadro denominado Cálculo del Margen de Contribución a Gastos Año 1996 presentado por la recurrente (foja 11161), se observa la distribución mensual (de enero a diciembre) del costo histórico del diferencial del Margen de Contribución al Gasto del ejercicio 1996 por la suma de S/. 21,457,661.00. Dicha distribución mensual fue calculada tomando en cuenta la determinación de los gastos que debieron activarse menos los gastos que habían sido activados en el ejercicio 1996. Así por ejemplo: por el mes de febrero de 1996 la recurrente determinó que los gastos que debió activar ascendieron a S/. 1,156,465.00, no obstante solo activó el importe de S/. 236,013.00, como se aprecia de la copia del Libro de Mayor Auxiliar correspondiente al mes de febrero de 1996 (foja 11125), resultando una diferencia pendiente por activar de S/. 920,452.00, la cual forma parte del costo histórico del activo cuya suma total del ejercicio es S/. 21 457 661.

Que asimismo, para efectos de sustentar la contabilización mensual de la activación de los gastos y, en consecuencia, su concurrencia mensual, la recurrente presentó copia del Libro Mayor Auxiliar así como del Libro de Inventarios y Balances de los meses de enero a diciembre de 1996 (fojas 11112 a 11126 y 11148 a 11157), del que se advierte efectivamente el registro contable de la activación del Margen de Contribución al Gasto en forma mensual.

## 8. Aporte CFR no deducible e intereses no sustentados con comprobantes de pago (Ejercicio 2001)

Que del punto 7 del Anexo Nº 02 a la Resolución de Determinación Nº 012-003-0007084 (foja 9982), la Administración reparó el importe de S/. 692,666.00 por concepto de aporte e interés CFR no sustentado con comprobantes de pago, bajo el sustento de que la recurrente cargó a resultados del ejercicio 2001 dicho importe. Agrega que de acuerdo a la información proporcionada por la recurrente la suma de S/. 171,751.63 no constituyen una Cuenta por cobrar a recuperar (activo), mientras que los S/. 520,914.38 que corresponderían a intereses de financiamiento no han sido sustentados con el comprobante de pago respectivo.

Que mediante el punto 3 del Requerimiento Nº 00218910 (foja 1052), la Administración solicitó a la recurrente presentar la documentación sustentatoria correspondiente a los registros contables (sustento legal, comprobantes de pago y otros documentos que acrediten la fehaciencia de las operaciones) a efectos de determinar si los mismos constituyen costo o gasto de acuerdo a lo establecido en la Ley del Impuesto a la Renta, siendo una de las cuentas cuestionadas la siguiente:

Cuenta	674100220	Valor de actualización de CFR - Sin convenios			
Jun-01	800003243	27.06.2001	400913	Asociación prop. Urb. Los Parques de Villasol	116,457.74
Ago-01	800017953	09.08.2001		Coop. Coop. de Viv. Virgen de Fátima	250,068.94
Ago-01	800017999	16.08.2001		Provis. Coop. Huancayo -Red. Sec. y alp-700018123	326,139.33



# Tribunal Fiscal

Nº 17861-1-2012

Que en el Punto 3 del Anexo I al Resultado del Requerimiento N° 00218910 (fojas 1050 a 1052), la Administración señaló que los importes registrados en la cuenta contable 674100220 *Valor Actualización de CFR – Sin convenios*, afectaron a los resultados del ejercicio 2001 y que la recurrente había presentado actas de devolución de contribuciones reembolsables, firmadas con los usuarios del servicio, determinando que los importes provisionados estaban compuestos de la siguiente manera:

Cuenta 674100220 Valor de actualización de CFR - Sin convenios

N° de comprobante	800003243	800017953	800017999	
Descripción	Asoc. De Prop. Urb. Los Parques de Villasol	Coop. De Viv. Virgen de Fátima Ltda.	Coop. de Vivienda Huancayo Ltda.	Total S/.
Aporte reembolsable	45,829.11		125,922.52	171,751.63
Intereses	70,628.63	250,068.94	200,216.81	520,914.38
Total	116,457.74	250,068.94	326,139.33	692,666.01

Que en ese sentido, concluyó que el importe de S/. 171,751.63 no constituye costo o gasto por tratarse únicamente de un aporte reembolsable, mientras que la suma de S/. 520,914.38 que correspondería a intereses vinculados a un servicio de financiamiento no habían sido sustentados con el comprobante de pago respectivo, por lo que de acuerdo al artículo 37° y 44° inciso j) del Decreto Legislativo N° 774, así como del numeral 5 del artículo 5 del Reglamento de Comprobantes de Pago, realizó el reparo al importe provisionado por la recurrente ascendente a S/. 692,666.01, a efectos de determinar la Renta Neta Imponible de tercera categoría.

Que de lo expuesto se tiene que el reparo de S/. 692,666.01, tiene dos partes: a) El reparo de la deducción de los aportes reembolsables cargados a resultados por la recurrente ascendente a S/. 171,751.63, por constituir cuentas por cobrar o recuperar que tienen la naturaleza de activo, y b) El reparo de deducción de intereses por S/. 520,914.38, al considerar que siendo éstos la contraprestación por el servicio de financiamiento prestado por un tercero, no ha sido sustentado con el comprobante de pago respectivo.

#### a) Deducción de los aportes reembolsables cargados a resultados

Que conforme al citado artículo 83° de la Ley de Concesiones Eléctricas, aprobada por Decreto Ley N° 25844, para la dotación de nuevos suministros o ampliación de una potencia contratada, el concesionario podrá exigir una contribución, con carácter reembolsable, para el financiamiento de la extensión de las instalaciones hasta el punto de entrega y/o para la ampliación de la capacidad de distribución necesaria.

Que por su parte, el artículo 174° del Reglamento de la Ley de Concesiones Eléctricas, aprobado por Decreto Supremo N° 009-93-EM, señala que para la atención de nuevos suministros o para los casos de ampliación de la potencia contratada, el concesionario está autorizado a exigir al interesado, una contribución con carácter reembolsable calculada según lo establecido por el inciso a) del artículo 83° de la ley.

Que el artículo 84° de la ley referida señala que el usuario tendrá derecho a que se le reconozcan las contribuciones que realice mediante la entrega de acciones de la empresa, bonos u otras modalidades que garanticen su recuperación real bajo condiciones que fije el reglamento. Agrega la norma que la elección de la forma de devolución corresponderá al usuario.

Que por otro lado, el artículo 167° del reglamento dispone que una vez determinado el importe de las contribuciones de los usuarios, deberá concretarse la modalidad y fecha de reembolso, dentro de los treinta (30) días calendario siguientes, y que de no efectuarse el reembolso en la fecha acordada el concesionario deberá abonar el interés compensatorio y el recargo por mora establecidos en el artículo 176° del reglamento, hasta su cancelación.

Que en la Resolución N° 06604-5-2002 se estableció quede las normas anteriores se desprenden pautas generales para el reembolso de la contribución, dejándose a la elección del usuario la modalidad de





# Tribunal Fiscal

Nº 17861-1-2012

reembolso (por bonos, acciones, etc.), y a un acuerdo de ambas partes, la fecha y monto del importe a reembolsar.

Que en el caso de autos se observa que el monto del reparo de S/. 171,751.63, corresponde al pago efectuado por la recurrente de S/. 45,829.11 a la Asociación de Propietarios Urb. Los Parques de Villasol, y de S/. 125,922.52 a la Cooperativa de Vivienda Huancayo Ltda., como consecuencia de lo dispuesto en las Resoluciones de Consejo Directivo OSINERG N° 734-2000-OS/CD y 197-2000-OS/CD de fechas 12 de julio y 8 de marzo de 2000, respectivamente (fojas 1015 a 1018 y 973 a 976), en las se ordenó a la recurrente, entre otros, efectuar el reembolso en efectivo a las asociaciones mencionadas sobre la base del valor nuevo de reemplazo del valor de sus instalaciones eléctricas referidas a la red secundaria y alumbrado público, en el primer caso; y de las obras de ampliación de la red primaria 10KV, en el segundo caso, debiendo además reconocerle los intereses compensatorios aprobados por la Directiva N° 001-96-EM/DGE desde la fecha de recepción de las obras hasta la fecha que se acuerde o concrete la devolución a las asociaciones.

Que de fojas 1023 a 1025 y 982 a 984, obran las Actas de Devolución de Contribuciones reembolsables a la Asociación de Propietarios Urb. Los Parques de Villasol y a la Cooperativa de Vivienda Huancayo Ltda. de fechas 31 de mayo y 13 de agosto de 2001, respectivamente.

Que en el punto 5 de la primera acta se establece que el valor nuevo de reemplazo establecido de conformidad con los valores fijados por la Comisión de Tarifas eléctricas mediante la Resolución de la Comisión de Tarifas Eléctricas N° 011-93-P/CTE del 27 de diciembre de 1993, está conformado por el valor nuevo de reemplazo inicial (Redes de Baja tensión y ALP) ascendente a S/. 45,089.11 y Aporte en efectivo (Recibo N° 400913 de 30.03.1994) por S/. 740.00, lo que suma S/. 45,829.11, monto que se verifica fue cargado a resultados por la recurrente.

Que asimismo, en el punto 1.6 del Acta de devolución de contribuciones reembolsables a la Cooperativa de Vivienda Huancayo Ltda. se establece que considerando lo dispuesto por el artículo 84° de la Ley de Concesiones Eléctricas y el tiempo transcurrido entre las fechas de aceptación del presupuesto formulado por la recurrente y de recepción de las instalaciones y la suscripción del acta, se ha procedido a reajustar el VNR de las obras construidas con el financiamiento de las instalaciones, utilizando para dicho efecto el valor de reajuste establecido por la Comisión de Tarifas Eléctricas de conformidad con el artículo 154° del Reglamento de la Ley, aprobado por Decreto Supremo N° 009-93-EM, así como también los intereses compensatorios establecidos en la Directiva N° 001-96-EM/DGE, consignándose que como consecuencia de dicho reajuste, el monto total del VNR de las obras construidas en la suma de S/. 447,165.99, constituido por el Valor de reemplazo inicial (VNR Inicial) ascendente a S/. 125,922.52 e intereses de dicho concepto por S/. 200,216.81, monto que fue cargado por la recurrente a resultados.

Que por otro lado, en los puntos 1.3 y 1.4 de las referidas actas de devolución se indican las fechas cuando fueron aprobadas por ELECTROLIMA S.A., 9 de junio de 1987 y 22 de agosto de 1990, respectivamente, y cuando fueron recibidas por la recurrente, esto es, el 30, 12 y 23 de mayo de 1994.

Que en sus recursos de reclamación y apelación, la recurrente ha manifestado que los proyectos eléctricos materia de reparo fueron aprobados bajo la vigencia del régimen de la Ley General de Electricidad, haciendo referencia al momento de su aprobación, por lo que aduce que no tenía la obligación de reembolsar a los usuarios y que su pago únicamente obedeció a lo ordenado por OSINERG en las resoluciones citadas, sin estar de acuerdo con ello porque partieron de una interpretación errónea, como lo ha señalado la Casación N° 2803-2007. Cabe acotar que la recurrente ha precisado que dichas resoluciones quedaron consentidas.

Que en concordancia con el criterio establecido en el punto 1 de la presente resolución, las contribuciones reembolsables no pueden constituir gastos deducibles, en la medida que en virtud a lo establecido por la Ley de Concesiones son una especie de contraprestación a los aportes realizados por los pobladores o comunidades para la ejecución de obras que, como en el caso materia de análisis, fueron entregadas a la recurrente, en su calidad de concesionario, por lo que si bien resulta un pago que está destinado a las actividades de la empresa, su naturaleza no puede ser la de un gasto deducible, al estar vinculada a



# Tribunal Fiscal

N° 17861-1-2012

obras que al momento de su recepción por parte de la recurrente no fueron valorizadas, para cuyos supuestos, se implementaron las normas antes citadas.

Que en las Resoluciones de Consejo Directivo OSINERG N° 734-2000-OS/CD y 197-2000-OS/CD indicadas, OSINERG refiere que considerando la fecha de entrega de las obras a las comunidades de propietarios materia del caso, resultaba aplicable la Ley de Concesiones, por lo que como no pudo apreciar en autos que la recurrente hubiera cumplido con fijar en la oportunidad de recepción de las instalaciones, el Valor Nuevo de Reemplazo que permitiría fijar a su vez los montos del reembolso de los usuarios, dicha omisión no podía constituir un argumento para no cumplir con dicha obligación, por lo que dispuso el reembolso correspondiente.

Que sobre el particular, si bien la recurrente ha invocado lo resuelto en la Casación N° 2803-2007 descrita en el punto 1 del Análisis de la presente resolución, tal como se ha señalado ésta corresponde a una situación particular dilucidada en el Poder Judicial por voluntad de la recurrente a diferencia del presente caso, en que la recurrente consintió las referidas Resoluciones de Consejo Directivo OSINERG N° 734-2000-OS/CD y 197-2000-OS/CD, por lo que quedaron firmes y surtieron plenamente sus efectos. En ese sentido, al no haberse interpuesto impugnación alguna, se trata de contribuciones reembolsables devueltas en virtud a la Ley de Concesiones Eléctricas, y no resulta atendible lo alegado por la recurrente en el sentido contrario.

Que asimismo es relevante advertir que del Acta de devolución de contribuciones reembolsables a la Cooperativa de Vivienda Huancayo Ltda, se aprecia que el monto a devolver (S/. 447,165.99), también se originaba por un importe de S/. 121 026,66, conformado por un Valor nuevo de reemplazo actualizado (Redes de Media Tensión 10KV) ascendente a S/. 46 728,44 e intereses de dicho concepto por S/. 74 298,22.

Que sobre el particular, de la revisión del Comprobante de Diario N° 800018004 del 17 de agosto de 2001 (foja 989), se aprecia cargos contables a las Cuentas 320100700 – Material General (S/. 46 728,44) y 674100220 – Valor Actualización de CFR – Sin Convenios (S/. 74 298,22), así como un abono contable a la Cuenta 465101060 – CFR Pendiente de Convenio (S/. 121 026,66), cabe indicar, que dicha información se consigna en el archivo en Excel denominado "LibroDiario\_0801" que fluye del medio magnético presentado por la recurrente (foja 365), con lo cual se acredita que ésta reconocía el monto relacionado como aporte reembolsable (S/. 46 728,44), dentro de una partida de los activos de la empresa.

Que en ese sentido, siguiendo la línea de lo expuesto, toda vez que los conceptos ordenados a pagar mediante las resoluciones de consejo directivo antes mencionadas, son contribuciones reembolsables que representan el valor de las obras recibidas por la recurrente, las que constituyen activos de la misma, no podían ser tratadas como gastos deducibles, para lo cual nos remitimos a los considerandos expuestos en el punto 1 de esta parte de la resolución, procediendo mantener el reparo en este extremo y confirmar la apelada en este extremo.

## b) Deducción de intereses sin comprobante de pago

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

Que el inciso j) del artículo 44° de la misma ley establece que no son deducibles para la determinación de la renta imponible de tercera categoría, los gastos cuya documentación sustentatoria no cumpla con los requisitos y características mínimas establecidos por el Reglamento de Comprobantes de Pago.

Que sobre el particular, este Tribunal mediante las Resoluciones N° 10813-3-2010 y 13080-9-2010, entre otras, ha señalado que 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



# Tribunal Fiscal

Nº 17861-1-2012

criterios de razonabilidad y proporcionalidad, atendiendo a la naturaleza de las operaciones realizadas por cada contribuyente.

Que de igual forma, de acuerdo con el criterio establecido por este Tribunal en las Resoluciones Nº 02607-5-2003 y 08318-3-2004, 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.

Que la Resolución Ministerial Nº 346-96-EM/VME, mediante la cual se aprobó la Directiva Nº 001-96-EM/DGE, en cuyo artículo 1.4 se estableció que *“las modalidades de reembolso de las contribuciones, respetarán en todos los casos el carácter financiero de las mismas, garantizando la recuperación real de la contribución, aplicándose a los reembolsos de los usuarios un interés compensatorio que será equivalente al promedio de los promedios ponderados de las tasas activas y pasivas vigentes en el sistema financiero al momento de su aplicación, publicada por la Superintendencia de Banca y Seguros”*.

Que a su vez, la disposición final de la norma indicada dispone que los acuerdos o convenios anteriores a la citada directiva, podían continuar rigiendo el tema de las contribuciones reembolsables materia de los mismos, salvo que ambas partes acuerden adaptarlos a lo previsto en la directiva.

Que en la Resolución Nº 06604-5-2002, se ha señalado que antes de la entrada en vigencia de la Directiva Nº 001-96-EM/DGE, sólo a partir del acuerdo de ambas partes se podía tener certeza de la existencia de algún interés que, desde la fecha del aporte de la contribución, debía calcularse para efectos de actualizar su valor, así como el monto al cual éste ascendería. Mientras no existiera un acuerdo de las partes, cualquier interés calculado y provisionado por la empresa concesionaria sería sólo un estimado, que si bien para efectos contables podía tener incidencia, no podía generar efecto tributario alguno. En cambio, a partir del 16 de agosto de 1996, aun cuando no existiese un acuerdo entre las partes, ya se podía saber con exactitud el monto de los intereses por actualización de los aportes, pues no era necesario pactar la forma de actualización, en la medida que ello pasó a ser regulado por una norma. Es así que a partir de dicha fecha, se consideraban devengados en el ejercicio 1996 todos los intereses generados hasta ese momento, y a los siguientes ejercicios los intereses que se empezaban a devengar.

Que a su vez se ha establecido en dicha resolución que de acuerdo con lo establecido por los artículos 37º y 57º de la Ley del Impuesto a la Renta se puede deducir cualquier gasto vinculado a la producción de la renta que, en principio, se haya devengado en el ejercicio.

Que agrega que el hecho sustancial generador del gasto se origina en el momento en que la empresa tiene la obligación de pagarlo, aun cuando a esa fecha no haya existido el pago efectivo, lo que supone certeza en cuanto a la obligación y a su monto.

Que por ello concluyó que los intereses derivados de las contribuciones financieras reembolsables debían ser deducidos en el ejercicio en el cual se tenía certeza sobre su monto, calculados según el procedimiento previsto por la directiva mencionada, independientemente de si ya se habían suscrito los respectivos convenios entre la recurrente y los usuarios.

Que en el presente caso, como se ha mencionado líneas arriba, mediante las Resoluciones de Consejo Directivo OSINERG Nº 734-2000-OS/CD y 197-2000-OS/CD de fechas 12 de julio y 8 de marzo de 2000, respectivamente (fojas 1015 a 1018 y 973 a 976) OSINERG ordenó a la recurrente efectuar el reembolso en efectivo a la Asociación de Propietarios Urb. Los Parques de Villasol y a la Cooperativa de Vivienda Huancayo, del valor nuevo de reemplazo del valor de sus instalaciones eléctricas referidas a la red secundaria y alumbrado público, y de las obras de ampliación de la red primaria 10KV, disponiendo que se reconozca los intereses compensatorios aprobados por la Directiva Nº 001-96-EM/DGE desde la fecha de recepción de las obras hasta la fecha que se acuerde o concrete la devolución a las asociaciones.



# Tribunal Fiscal

Nº 17861-1-2012

Que asimismo, mediante Resolución de Consejo Directivo N° 574-1999-OS/CD de fecha 30 de setiembre de 1999 (fojas 995 a 1000), OSINERG ordenó a la recurrente efectuar el reembolso sobre la base del VNR de las instalaciones eléctricas referido a la red secundaria y de alumbrado público, a la Cooperativa de Vivienda Virgen de Fátima Ltda. debiendo reconocer los intereses compensatorios aprobados por la Directiva N° 001-96-EM/DGE, desde la fecha de recepción de las obras, hasta la fecha en que las partes acuerden para que se produzca el reembolso, precisando que la tasa de interés compensatorio a utilizar debe ser equivalente al promedio de los promedios ponderados de las tasas activas y pasivas vigentes en el sistema financiero al momento de su aplicación y que en eventual caso de incumplirse las fechas acordadas para el reembolso, se aplicarán en adelante los intereses compensatorios y moratorios dispuestos por el artículo 176° del Reglamento de la Ley de Concesiones Eléctricas.

Que en cumplimiento de lo ordenado en las citadas resoluciones de consejo directivo, la recurrente suscribió con la Asociación de Propietarios Urb. Los Parques de Villasol, Cooperativa de Vivienda Virgen de Fátima Ltda. y la Cooperativa de Vivienda Huancayo, las Actas de devolución de contribuciones reembolsables a favor de las mismas (fojas 1023 a 1025, 1007 a 1009 y 982 a 984), en las que constan que por concepto de intereses del VNR inicial y del aporte en efectivo actualizado, la recurrente pagó a la Asociación de Propietarios Urb. Los Parques de Villasol la suma de S/. 70,628.63; asimismo, por concepto de Intereses del valor nuevo de reemplazo inicial pagó a la Cooperativa de Vivienda Virgen de Fátima Ltda. el importe de S/, 250,068.94; y, finalmente, por concepto de intereses de valor nuevo de reemplazo actualizado – redes de baja Tensión y ALP a la Cooperativa de Vivienda Huancayo, el monto de S/. 200,216.81, importes que coinciden con los reparos efectuados por la Administración por concepto de intereses.

Que como se ha indicado, la Administración reparó la deducción de los importes indicados en el párrafo anterior, al no estar sustentados en comprobantes de pago.

Que toda vez que de acuerdo con el artículo 83° de la Ley de Concesiones Eléctricas, las contribuciones aportadas por las asociaciones citadas tenían la finalidad de financiar instalaciones eléctricas referidas a la red secundaria y alumbrado público, así como obras de ampliación de la red primaria, por lo que los intereses acotados están vinculados a un servicio de financiamiento.

Que considerando lo dispuesto en el numeral 5 del artículo 5° del Reglamento de Comprobantes de Pago, aprobado por la Resolución de Superintendencia N° 007-99-SUNAT, debía emitirse el respectivo comprobante cuando culminase el servicio, se percibiese la retribución, o venciese el plazo o cada uno de los plazos fijados para el pago del servicio, debiendo emitirse el comprobante de pago por el monto que corresponda a cada vencimiento.

Que en el caso de autos, el servicio de financiamiento culminó al momento de la devolución del íntegro de los aportes efectuados, que se pactó que se realizaría en el plazo de 15 días hábiles a partir de la suscripción de las actas de devolución, en cuyo caso procedía la emisión de un comprobante de pago por concepto de los intereses cuya devolución se habría realizado en dichas oportunidades.

Que la Administración sustenta este extremo del reparo en que no resulta un gasto deducible el pago de los intereses efectuados por la recurrente por no encontrarse sustentados en comprobantes de pago, por lo tanto atendiendo a que la recurrente efectuó el pago tanto de las contribuciones reembolsables como de los intereses indicados en el ejercicio 2000, lo que cargó a los resultados de dicho ejercicio<sup>15</sup>, de

<sup>15</sup>De la revisión de los Comprobantes de Diario N° 1100005397, 1100008771 y 1100009713 del 2 de julio, 13 y 21 de agosto de 2001, respectivamente (fojas 1031, 1014 y 987), los cuales se corroboran en el archivo en Excel denominado "LibroDiario\_0701" y "LibroDiario\_0801" que fluyen del medio magnético presentado por la recurrente (foja 365), se verifica la salida del dinero (abono contable) de la Cuenta "104104011 - SANTANDER-PAG CHQ" por los importes de S/. 116 457,74, S/. 492 149,23 y S/. 447 165,99, por concepto de pagos efectuados a la Asociación de Propietarios Urb. Los



# Tribunal Fiscal

N° 17861-1-2012

acuerdo a lo establecido en la Resolución N° 06604-5-2002, correspondía que a efectos de utilizar el referido pago de intereses como gasto deducible de tal ejercicio, se encontrara sustentado el desembolso en los comprobantes de pago correspondientes, lo que no ha acreditado la recurrente que haya ocurrido, por lo tanto, el reparo se encuentra arreglado a ley y procede la confirmar la apelada en este extremo.

## 9. Gastos no sustentados en comprobantes de pago

Que del Anexo 02 a la Resolución de Determinación N° 012-003-0007084 (foja 9960), se aprecia que la Administración reparó la suma de S/. 636,420.15 debido a que la recurrente no presentó los comprobantes de pago establecidos en el Reglamento de Comprobantes de Pago que sustenten el gasto.

Que en el punto 1 del Anexo II al Requerimiento N° 00094811 (foja 2814), la Administración requirió a la recurrente sustentar los comprobantes de pago, que se muestran a continuación, y solicitó presentar los respectivos registros:

Mes Reg. Compras	Nro. Dcto.	RUC	Proveedor	Fecha	Se.	Nro.	Cuenta	Gravada	No gravadas	IGV
Jun-01	99 No contemploc.	20101666329	Fundición Moreno S.A.	24/05/2001	SUM.0827350	679900110	0	0	636,420.15	0

Que en el punto 1 del Resultado al Requerimiento N° 00094811 (foja 2845), la Administración anotó que la recurrente no presentó ni sustentó los comprobantes de pago, por lo que determinó, entre otros, el reparo al Impuesto a la Renta, el que constaba en el Requerimiento N° 00218911, punto 21.

Que mediante el punto 21 del Anexo al Requerimiento N° 00218911 (foja 904), la Administración dejó constancia que en el requerimiento anotado en el considerando precedente había solicitado a la recurrente sustentar con comprobantes de pago anotados en el Registro de Compras, el registro en la Cuenta contable 679900110 de fecha 24 de mayo de 2001, correspondiente a Fundición Moreno S.A. por la suma de S/. 636,420.15, que sin embargo los mismos no habían sido sustentados, por lo que procedió a efectuar el reparo, entre otro, para el Impuesto a la Renta del ejercicio 2001.

Que en respuesta al anotado requerimiento, mediante escrito presentado el 25 de febrero de 2005 (fojas 820 a 835), la recurrente sostuvo que el reparo correspondía a operaciones reales con Fundición Moreno S.A., sobre lo cual, los auditores habían recibido información el 17 de febrero de 2005.

Que en el punto 21 del Resultado del Requerimiento N° 00218911 (fojas 820 a 835), la Administración anotó que de la evaluación de la información presentada por la recurrente, procedía mantener el reparo antes aludido.

Que el inciso a) del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta, establece que a fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por esta Ley, siendo deducibles, entre otros, los intereses de deudas y los gastos originados por la constitución, renovación o cancelación de las mismas siempre que hayan sido contraídas para adquirir bienes o servicios vinculados

Parques de Villasol, Cooperativa de Vivienda Virgen de Fátima Ltda. y Cooperativa de Vivienda Huancayo, respectivamente.

Los pagos que se hacen referencia en los citados Comprobantes de Diario, incluyen los intereses observados por la Administración, los cuales se encuentran sustentados en las Actas de devolución de contribuciones reembolsables (fojas 1023 a 1025, 1007 a 1009 y 982 a 984), en las que se dejó constancia del compromiso del pago por concepto de intereses a la Asociación de Propietarios Urb. Los Parques de Villasol, Cooperativa de Vivienda Virgen de Fátima Ltda. y Cooperativa de Vivienda Huancayo, por los importes de S/. 70,628.63; S/. 250,068.94 y S/. 200,216.81, respectivamente, que coinciden con los importes registrados por la recurrente.



# Tribunal Fiscal

N° 17861-1-2012

con la obtención o producción de rentas gravadas en el país o mantener su fuente productora, con las limitaciones previstas en los párrafos siguientes.

Que el inciso j) del artículo 44° de la misma ley establece que no son deducibles para la determinación de la renta imponible de tercera categoría, los gastos cuya documentación sustentatoria no cumpla con los requisitos y características mínimas establecidos por el Reglamento de Comprobantes de Pago.

Que en la Resolución N° 12387-3-2008, se ha establecido que si bien el inciso j) del artículo 44° de la Ley del Impuesto a la Renta prohíbe la deducción de gastos cuya documentación sustentatoria no cumpla con los requisitos y características mínimas establecidos por el Reglamento de Comprobantes de Pago, dicha restricción no resulta aplicable a todos los gastos deducibles, como es el caso de la depreciación, provisiones por cuentas de cobranza dudosa y remuneraciones, entre otros, para los que basta que se encuentren sustentados con la documentación que evidencie su existencia, tal y como lo ha sostenido este Tribunal en las Resoluciones N° 01980-5-2003 y 03168-5-2003, entre otras.

Que en la Resolución N° 01377-1-2007 se ha señalado que de acuerdo a lo establecido en el inciso j) del artículo 44° de la Ley del Impuesto a la Renta y en los artículos 4°, 6°, 7° y 8° del Reglamento de Comprobantes de Pago aprobado por Resolución de Superintendencia N° 007-99/SUNAT, podrán deducirse del Impuesto a la Renta los gastos que se encuentren sustentados en comprobantes de pago emitidos de conformidad con las disposiciones establecidas en el Reglamento de Comprobantes de Pago, y precisa que la referida exigencia será oponible a aquellos gastos relacionados a operaciones respecto a las cuales exista la obligación de emitir el comprobante de pago respectivo, caso contrario el sustento del desembolso podrá efectuarse con otros documentos que sustenten la contabilidad y/o que se encuentren relacionados con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias.

Que por otro lado en la Resolución N° 00344-3-2005, se ha indicado que la restricción a la deducción de gastos que no se sustenten en comprobantes de pago únicamente se aplica cuando exista la obligación de emitirlos.

Que de autos se aprecia que el motivo del reparo de la operación registrada en la Cuenta contable 679900110 de fecha 24 de mayo de 2001, correspondiente al pago a la empresa la Fundación Moreno S.A. por la suma de S/. 636,420.15 ha sido utilizado como gasto deducible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2001, sin estar sustentado en comprobante de pago, pues, según indica la Administración, de la documentación que presentó la recurrente en la fiscalización, no existe certeza que tenga vinculación con la Resolución Directoral del Ministerio de Energía y Minas, acotando que la relación causal entre el desembolso observado en la cuenta contable 679900110 por el importe de S/. 636,420.15 y el pago que habría efectuado la recurrente por S/. 709,444.77 no se encuentra acreditada, pues la información contenida en los documentos presentados por la recurrente no le permite concluir dicho hecho.

Que por su parte, la recurrente ha sostenido que el gasto reparado corresponde al pago realizado a la empresa Fundación Moreno S.A. por concepto de devolución por facturación en exceso que realizó de febrero de 1995 a enero de 1996, por la suma de S/. 709,445.00, y que habiendo la Administración revisado sus libros y registros contables, no advirtió que el asiento contable de la Cuenta N° 679900110, por la suma de S/. 636,420.15, corresponde al pago de intereses, siendo que el importe de S/. 73,024.62 corresponde al capital, que sumados arrojan los S/. 709,445.00. Asimismo, ha referido que la orden judicial para efectuar el pago, emitida en el proceso judicial con Expediente N° 462-97, como el Informe Pericial en el que se determina su cuantía, se encuentra vinculado con el pago de los S/. 636,420.15 materia de reparo y que surge de la Resolución Directoral N° 266-96-EM/DGE, con lo que señala que se ha acreditado que el pago ordenado en el proceso judicial mencionado se encuentra vinculado al procedimiento administrativo por exceso de facturación que le siguiera la empresa Fundación Moreno S.A.

Que ahora bien, de la revisión de la documentación presentada por la recurrente durante el procedimiento de fiscalización (fojas 781 a 796), se aprecia un Comprobante de Diario del que se desprende un registro



# Tribunal Fiscal

Nº 17861-1-2012

de Entregas a rendir cuenta (por pago a Fundación Moreno) por el importe de S/. 709,444.77, copia de la Resolución S/N de 8 de mayo de 2001 expedida por el Primer Juzgado Corporativo Transitorio Especializado en lo contencioso administrativo en el proceso de Impugnación de Resolución Administrativa signado con Expediente Nº 462-97, iniciado por la empresa Fundación Moreno S.A. contra el Ministerio de Energía y Minas, en el que se ordenó a la recurrente el pago a la citada empresa de la suma de S/. 709,444.77, bajo apercibimiento de iniciarse ejecución forzada. Asimismo, se aprecia copia del escrito presentado por la citada empresa al órgano judicial anotado mediante el cual, haciendo referencia al Dictamen Pericial presentado por los peritos con Resolución de 20 de abril de 2001, solicitó el pago aprobado por el importe S/. 709,444.77; así como el cheque Nº 00713820 del Banco Santander Central Hispano de fecha 21 de mayo de 2001, pagado a la orden del Banco de la Nación por el monto de S/. 709,444.77. Por otro lado, se aprecia la Resolución Directoral sin número que se pronuncia sobre la apelación formulada por Fundación Moreno S.A. contra el pronunciamiento de la recurrente a través de la Resolución Nº 097-96-EDELNOR S.A./GC sobre calificación en Horas Fuera de Punta en Tarifa MT4 – Suministro Nº 0827350, así como el referido recurso de apelación en dicha instancia de la empresa usuaria y la resolución emitida por la recurrente.

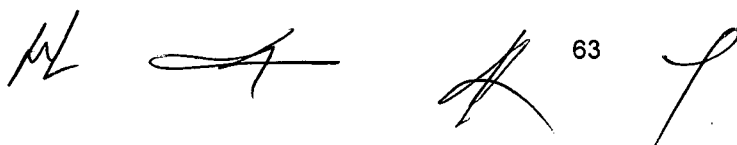
Que por otro lado, de la revisión de la contabilidad de la recurrente, se verifica un disco compacto que contiene los Libros Diario y Mayor en medio magnético correspondiente al ejercicio 2001 (foja 365), donde se aprecia el archivo en Excel denominado "LibroDiario\_0501" del mes de mayo, que consigna el registro del documento Nº 700004322, con glosa "Pago a Fundación Moreno por indicación de Juzgado", el cual acredita un cargo contable de Entregas a Rendir Cuenta y una salida de dinero (abono contable) de la Cuenta "104104010 - SANTANDER-PAG TRANSF" por el importe de S/. 709,444.77.

Que asimismo, en el archivo denominado "LibroDiario\_0601" del mes de junio, se consigna el registro del documento Nº 700007116, con glosa "Regularización de Anticipo Doc. Tesorería 700004322", donde se aprecia un abono contable a Entregas a Rendir Cuenta por el importe de S/. 73,024.62, así como el registro del documento Nº 700005694, con glosa "Regularización de Anticipo a cliente: Fund. Moreno", donde se advierte un cargo contable a la Cuenta "679900110 - INTERES PAGADO CLIEN" por S/. 636 420,15, importe que fue observado por la Administración, y también se aprecia un abono contable a Entregas a Rendir Cuenta por el referido monto.

Que previamente, cabe señalar que de la revisión del Reglamento de Comprobantes de Pago, aprobado por Resolución de Superintendencia Nº 007-99/SUNAT, no se aprecia que el supuesto del pago de intereses como consecuencia de una deuda como la de la recurrente a favor de una empresa usuaria originada en una inadecuada aplicación de tarifas, contraída en el ejercicio de las operaciones comerciales de la primera y vinculadas con la obtención o producción de rentas gravadas o el mantenimiento de su fuente productora, requiera emitir comprobante de pago, puesto que el pago de dichos intereses, a diferencia de los derivados de una operación de préstamo, no derivan de un servicio de financiamiento, por lo que en este supuesto no resultaría exigible su sustento en un comprobante de pago de acuerdo al Reglamento de Comprobantes de Pago.

Que en ese sentido, el gasto reparado debía ser acreditado con documentación que permitiera verificar, con fehaciencia y exactitud, el carácter deducible del mismo.

Que sin embargo, en el caso de autos, del análisis de los hechos y la documentación presentada por la recurrente durante la etapa de fiscalización, se advierte que no resultaba posible que la Administración pudiera establecer con certeza que el monto de S/. 636,420.15, registrado por la recurrente en la cuenta 679900110 correspondiera, efectivamente a los intereses pagados a la empresa Fundación Moreno S.A. como consecuencia de la Resolución judicial de 8 de mayo de 2001 expedida por el Primer Juzgado Corporativo Transitorio Especializado en lo contencioso administrativo, puesto que en dicho documento se ordenó a la recurrente que pagara la suma de S/. 709,444.77 a la referida empresa sin indicarse el monto correspondiente al capital y los intereses, importe total distinto al registrado por la recurrente y utilizado como gasto.

 63



# Tribunal Fiscal

Nº 17861-1-2012

Que habida cuenta que la recurrente no sustentó con documentación pertinente y suficiente que el importe reparado correspondió al pago de intereses que alegó y por el monto específico que fue registrado, procede mantener el reparo efectuado por la Administración y confirmar la apelada en este extremo.

Que sin perjuicio de ello, cabe señalar que de fojas 11764 a 11773, se aprecia copia del Informe Pericial de 26 de marzo de 2001, que referencia al Expediente judicial Nº 462-97, del que se desprende que el objetivo de la pericia era determinar el monto ordenado por el Superior conforme a la sentencia de vista en la que se ordenó la Refacturación como Clientes en Fuera de Punta en la opción tarifaria MT4 a la empresa Fundición Moreno S.A. desde el mes de mayo de 1993 hasta enero de 1996, incluidos los intereses capitalizables y los recargos por mora, advirtiéndose que el monto determinado como refacturado, considerando los dos tramos y el exceso facturado, los intereses compensatorios y moratorios y el recargo por mora asciende a S/. 709,444.77, siendo que en la conclusión del citado informe se señala que determinó lo solicitado por el órgano judicial de acuerdo al siguiente detalle:

	Nuevossoles
Exceso facturado	110,116.52
Intereses compensatorios	252,204.29
Recargos por mora - (Pago a cuenta)	23,391.98
Sub total	385,712.79
Interés compensatorio	292,594.10
Interés moratorio	31,137.88
Total monto deudor	709,444.77

Que en tal sentido, de la conclusión mostrada en el citado informe pericial, tampoco se puede determinar que el importe de S/. 636,420.15 corresponda al pago de intereses como consecuencia de la orden judicial anotada en los considerandos anteriores, puesto que dicho importe no coincide con los determinados en el mencionado documento pericial.

Que si bien de fojas 11764 a 11763 se tiene a la vista el Informe de Refacturación de 21 de mayo de 2001 emitido al cliente 0827350 – Fundición Moreno, según el cual la Resolución S/N del Primer Juzgado Corporativo Transitorio Especializado en lo contencioso administrativo y la pericia, en el que se consigna como capital de refacturación el importe de S/. 73,024.62 y como total de intereses compensatorios y recargo moratorio la suma de S/. 636,420.15, es pertinente señalar que este documento corresponde a uno elaborado por la propia recurrente, no apreciándose en mérito a qué, la recurrente determinó como *Monto de devolución de intereses* la suma de S/. 636,420.15, puesto que dicho importe no coincide con lo determinado en el informe pericial aludido, ni que haya acreditado el motivo de la diferencia entre tales importes.

## 10. Presunción de ingresos en cuentas bancarias según asiento contable no sustentado (Ejercicio 2000)

Que del Anexo Nº 2 a la Resolución de Determinación Nº 012-003-0007176 (fojas 10157 a 10159), se aprecia que la Administración adicionó a la renta imponible del ejercicio 2000 el importe de S/. 114 007,00, correspondiente al reparo por ingresos omitidos por depósitos en cuentas bancarias no sustentados, determinado al amparo del artículo 71º del Código Tributario, al considerar que la recurrente no sustentó documentariamente el asiento contable que hace referencia a ingresos de dinero en efectivo a los fondos de la empresa, por tal motivo se configuró la causal prevista en el numeral 3 del artículo 64º del referido Código, de acuerdo con el Requerimiento Nº 00094553 y su resultado.

Que de los Anexos I y III a las Resoluciones de Determinación Nº 012-003-0005814 a 012-003-0005825 (fojas 9821 a 9838), se verifica que la Administración adicionó al débito fiscal del Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2000 el importe de S/. 114 007,00, correspondiente al reparo por ingresos omitidos por depósitos en cuentas bancarias no sustentadas.

 64





# Tribunal Fiscal

Nº 17861-1-2012

Que mediante el Punto 3 del Anexo al Requerimiento N° 00094553, notificado con fecha 5 de julio de 2004 (foja 8706), la Administración solicitó a la recurrente sustentar con la documentación correspondiente (análisis, contratos, comprobantes de costos y/o gastos), diversos asientos de diario, entre ellos, el Asiento Contable N° 3.60 del día 31/10, Número interno 2000100440, Número de Comprobante 32004, Tipo de Asiento A4310 y glosa "Transferencia de", que contenía el siguiente detalle (foja 8698):

Cuenta Contable	Nombre de la Cuenta	Debe (S/.)	Haber (S/.)
1041110	INTERBANK S/. CTA 000-850268	4 557,45	0,00
1041130	DE LIMA S/. CTA. 00-001-102-0704-49	57 196,69	0,00
1041170	DE CREDITO S/. CTA. 000-170478-0-98	7 413,01	0,00
1041180	CONTINENTAL S/. CTA. 0100012996	43,16	0,00
1041180	CONTINENTAL S/. CTA. 0100012996	915,93	0,00
1041182	CITIBANK 000-2465019 SOLES	58,29	0,00
1041190	BANEX S/. CTA. 1-0063024	0,00	61,63
1041210	CONTINENTAL HUACHO 0100004271	58 146,03	0,00
1042090	INTERBANK US\$ CTA 000-850268-D	37,77	0,00
1042110	DE LIMA US\$ 01-001-102-0629-71	184,89	0,00
1042160	CONTINENTAL US\$ 0100015103	179,12	0,00
1043010	CONTIGAS-EDELNOR S.A. 0011-0686-38-C	0,00	9 664,19
3842010	OTRAS ENTREGAS A RENDIR CUENTA	0,00	114 006,52
3851020	ADELANTO SUELDO EMPLEADOS	0,00	5 000,00
Total		128 732,34	128 732,34

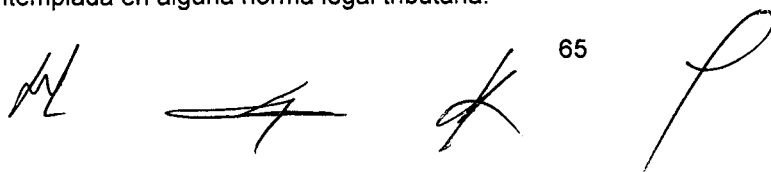
Que al respecto la recurrente mediante escrito de fecha 22 de noviembre de 2004 (fojas 8665 a 8667), presentó el documento denominado "Informe de Comprobante Contable" de fecha 31 de octubre de 2000, donde se hace referencia al Comprobante 2000100440 y se consigna como glosa "Transferencia de Cuentas" (foja 8589).

Que en el Punto 3 del Anexo al resultado del Requerimiento N° 00094553 (fojas 8672 a 8674), la Administración dejó constancia que la recurrente sólo había presentado el comprobante de diario donde se observa cargos a las cuentas de bancos con entregas a rendir cuenta no sustentadas, lo que configuró la causal establecida en el numeral 3 del artículo 64° y la aplicación del procedimiento señalado en el artículo 71° del Código Tributario, que originó un reparo de S/. 114 007,00, con incidencia en el Impuesto General a las Ventas e Impuesto a la Renta del ejercicio 2000.

Que de conformidad con el numeral 2 del artículo 63° del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por el Decreto Supremo N° 135-99-EF, dispone que durante el período de prescripción, la Administración Tributaria podrá determinar la obligación tributaria sobre base presunta, en mérito a los hechos y circunstancias que, por relación normal con el hecho generador de la obligación tributaria, permitan establecer la existencia y cuantía de la obligación.

Que el artículo 64° del citado Código establece los supuestos en los que se puede utilizar directamente la determinación sobre base presunta, entre otros, cuando el deudor tributario requerido en forma expresa por la Administración Tributaria a presentar y/o exhibir sus libros, registros y/o documentos que sustenten la contabilidad, no lo haga dentro del término señalado por la Administración (numeral 3).

Que este Tribunal en la Resolución N° 00950-2-1999 ha establecido que para efectuar una determinación sobre base presunta debe acreditarse previamente una causal y que además la presunción debe estar contemplada en alguna norma legal tributaria.





# Tribunal Fiscal

N° 17861-1-2012

Que corresponde indicar que por definición, la base de una presunción legal debe tener como punto de partida un hecho cierto y conocido y por lo tanto debidamente probado, de acuerdo con el criterio previsto en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 01651-3-2002.

Que este Tribunal en la Resolución N° 01403-2-2005, ha señalado que con relación a la determinación de la deuda tributaria sobre base presunta, el Código Tributario exige en primer lugar que se configure alguno de los supuestos previstos en el artículo 64°, y luego de ello, que se cumplan los requisitos y el procedimiento previsto en cualesquiera de los artículos 66° a 72°, entre otras normas con rango de ley.

Que en consecuencia, previamente al análisis del procedimiento de presunción utilizado por la Administración, procede verificar si se ha acreditado la configuración de la causal invocada por la Administración para realizar la determinación de la obligación tributaria sobre base presunta.

Que en el caso de autos se aprecia que la Administración mediante el Punto 3 del Anexo al Requerimiento N° 00094553 (foja 8698), solicitó a la recurrente el sustento documentario del Asiento Contable N° 3.60 del día 31/10, Número interno 2000100440, Número de Comprobante 32004, Tipo de Asiento A4310 y glosa "Transferencia de".

Que sin embargo, a fin de sustentar lo requerido la recurrente únicamente presentó el documento denominado "Informe de Comprobante Contable", donde se hace referencia al Comprobante 2000100440 que consigna como glosa "Transferencia de Cuentas" (foja 8589), es decir, la recurrente presentó como sustento el mismo documento que había sido detallado y puesto en conocimiento por parte de la Administración en el aludido Requerimiento, sin cumplir con exhibir documentación adicional que permita demostrar el motivo u origen de la operación que dio lugar al referido Asiento Contable.

Que de lo expuesto, se encuentra acreditada la causal de presunción prevista en el numeral 3 del artículo 64° del Código Tributario invocada por la Administración.

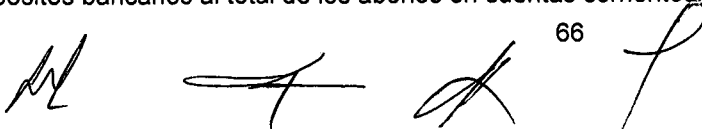
Que al encontrarse la Administración habilitada para efectuar la determinación de la obligación tributaria sobre base presunta, a continuación corresponde dilucidar si el procedimiento de presunción utilizado se encuentra conforme a ley.

Que el artículo 71° del Código Tributario, dispone que cuando se establezca diferencia entre los depósitos en cuentas bancarias operadas por el deudor tributario y/o terceros vinculados y los depósitos debidamente sustentados, la Administración podía presumir ingresos omitidos por el monto de la diferencia, precisándose que también era de aplicación la presunción, cuando estando el deudor tributario obligado o requerido por la Administración, a declarar o registrar las cuentas bancarias no lo hubiera hecho. Asimismo, el citado artículo señalaba que la Administración imputaría el nivel de ingresos presuntos proporcionalmente al nivel de ingresos mensuales declarados.

Que de acuerdo con la citada norma, en tanto el contribuyente está obligado a sustentar cada uno de los depósitos efectuados en sus cuentas bancarias así como a explicar su origen, la Administración se encuentra facultada a determinar ingresos omitidos sobre la base de todo monto no sustentado, es decir, por la diferencia entre los depósitos bancarios efectuados por el contribuyente y los que se encuentran debidamente sustentados.

Que en las Resoluciones N° 10750-3-2008, 08076-3-2004 y 06485-1-2003, entre otras, este Tribunal ha establecido que el supuesto para la aplicación de la presunción por diferencias en cuentas bancarias se configura por la falta del debido sustento por parte del contribuyente respecto del dinero depositado en sus cuentas bancarias.

Que sobre el particular, es preciso anotar que los abonos en cuentas bancarias tienen distinta naturaleza y origen tales como intereses ganados, transferencias y giros, préstamos, depósitos en efectivo o de cheques, créditos documentarios, cobro de facturas y recibos, descuentos de letras, devolución de cobros o cargos indebidos, extorno o anulaciones de operaciones diversas, etc., es decir, que no todos necesariamente constituyen depósitos, por lo que tal como lo ha señalado este Tribunal en las Resoluciones N° 08795-2-2009, 1064-3-2002 y 0282-3-99, no resulta razonable considerar como depósitos bancarios al total de los abonos en cuentas corrientes.

 66



# Tribunal Fiscal

Nº 17861-1-2012

Que en lo que respecta al procedimiento de determinación seguido por la Administración, se advierte que ésta consideró para efecto de fundamentar su reparo el documento denominado "Informe de Comprobante Contable", con glosa "Transferencia de Cuentas" (foja 8589), donde se aprecia cargos contables vinculados con diversas cuentas bancarias por un importe de S/. 128 732,34, y abonos contables relacionados con cuentas bancarias (S/. 9 725,82), otras entregas a rendir cuenta (S/. 114 006,52) y adelanto sueldo de empleados (S/. 5 000,00), por un importe total de S/. 128 732,34.

Que en el caso de autos se aprecia que la Administración en la resolución apelada (foja 11512), consideró que el abono contable por S/. 114 006,52 efectuado a la Cuenta Contable 3842010 – Otras entregas a rendir cuenta, calificaba como depósito no sustentado. Sin embargo, no se aprecia que respecto de la observación materia de análisis, ésta haya emitido requerimiento alguno donde solicite los estados de cuenta corriente correspondientes a las cuentas bancarias que se detallan en el Asiento Contable N° 3.60, a fin de corroborar que los cargos contables correspondían a depósitos bancarios efectuados por el recurrente y establecer cuáles de ellos no contaban con el sustento documentario.

Que conforme se ha señalado anteriormente, no se evidencia del expediente que la Administración haya identificado los depósitos que requerían ser sustentados con la documentación pertinente, a fin de establecer el origen y/o procedencia de los depósitos bancarios efectuados en el ejercicio acotado.

Que cabe indicar que el Asiento Contable N° 3.60 consigna como glosa "Transferencia de Cuentas", sin embargo, no se evidencia que la Administración haya comprobado fehacientemente que los importes detallados en dicho documento provenían efectivamente de dinero depositado en las cuentas bancarias del recurrente, por lo cual no se tiene certeza que haya verificado el origen de la operación acotada.

Que es preciso señalar que la Cuenta 38 – Cargas Diferidas y divisionaria 384 – Entregas a rendir cuenta, de acuerdo con el Plan Contable General Revisado<sup>16</sup>, es debitada (cargo contable) por otros desembolsos sujetos a liquidación futura y es acreditada (abono contable) por la liquidación de los desembolsos, por lo que se tiene que el Asiento Contable N° 3.60, estaría relacionado con la liquidación de desembolsos dinerarios, por los cuales no es posible aseverar que los cargos contables correspondan a depósitos bancarios efectuados por el recurrente, toda vez que tal como se ha mencionado no obran en el expediente los estados de cuenta corriente y tampoco se observa que la Administración haya acreditado fehacientemente el origen de la operación.

Que además, se observa que la Administración no desconoció los cargos contables relacionados con cuentas bancarias, los cuales formarían parte del procedimiento establecido en el artículo 71° del Código Tributario, sino que fundamentó su reparo en el abono contable de la Cuenta 3842010 – Otras entregas a rendir cuenta por S/. 114 006,52, cuando se tiene que dicha partida como tal no se encuentra relacionada con los depósitos bancarios que se aluden en el mencionado artículo.

Que conforme a lo expuesto, se tiene que el procedimiento seguido por la Administración no se encuentra arreglado a ley, por lo que corresponde levantar el reparo y revocar la apelada en este extremo.

## 11. Presunción de ingresos en cuentas bancarias por regularizar (Ejercicio 2000)

Que del Anexo N° 2 a la Resolución de Determinación N° 012-003-0007176 (fojas 10141 a 10143), se aprecia que la Administración adicionó a la renta imponible del ejercicio 2000 el importe de S/. 8 305,00, correspondiente al reparo por ingresos omitidos por depósitos en cuentas bancarias no sustentados, determinado al amparo del artículo 71° del Código Tributario, al considerar que la recurrente no identificó ni sustentó diversos depósitos abonados en cuenta corriente bajo la glosa "Por regularizar", por tal motivo se configuró la causal prevista en el numeral 3 del artículo 64° del referido Código, conforme con el Requerimiento N° 00094586 y su resultado.

Que mediante el Punto 3 del Anexo al Requerimiento N° 00094553, notificado con fecha 5 de julio de 2004 (foja 8706), la Administración solicitó a la recurrente sustentar con la documentación

<sup>16</sup> Aprobado por Resolución CONASEV N° 006-84-EFC-94.10.



# Tribunal Fiscal

N° 17861-1-2012

correspondiente (análisis, contratos, comprobantes de costos y/o gastos), diversos asientos de diario, entre ellos, el Asiento Contable N° 3.7 del día 19/2, Número interno 2000020413, Número de Comprobante 25762, Tipo de asiento A4350 y glosa "Regularización c", que contenía lo siguiente (foja 8704):

Cuenta Contable	Nombre de la Cuenta	Debe (S/.)	Haber (S/.)
1041170	DE CREDITO S/. CTA. 000-170478-0-98	8 659,23	0,00
1681010	DEUDORES POR VENTA ALMACEN	0,00	8 305,08
7761010	GANANCIA POR DIFERENCIA DE CAMBIO	0,00	354,15
Total		8 659,23	8 659,23

Que al respecto la recurrente mediante escrito de fecha 22 de noviembre de 2004 (fojas 8665 a 8667), presentó el documento denominado "Informe de Comprobante Contable" de fecha 31 de enero de 2000, donde se hace referencia al Comprobante 2000010255 y se consigna como glosa "Transferencia de CtaS/ Conciliación", así como el documento denominado "Comprobante Contable" donde se señala como glosa "Regularización Comprobante 2000010255" (fojas 8646 a 8651).

Que en el Punto 3 del Anexo al resultado del Requerimiento N° 00094553 (foja 8674), la Administración dejó constancia que la recurrente había presentado la documentación solicitada e indica que de la evaluación efectuada a dicha documentación, determinó el reparo por ingresos no sustentados, los cuales se detallan en el Punto 10 del Requerimiento N° 00094586.

Que a través del Punto 10.2 del Anexo al Requerimiento N° 00094586, notificado con fecha 20 de setiembre de 2004 (foja 7947), la Administración detalló que había solicitado mediante el Punto 3 del Requerimiento N° 00094553, información vinculada al Asiento Contable N° 3.7, y toda vez que la recurrente no identificó los depósitos abonados en cuenta, procedía el reparo a la renta de tercera categoría por el importe de S/. 8 305,08 (foja 7853).

Que sobre el particular la recurrente mediante escrito de fecha 22 de noviembre de 2004 (fojas 7808 a 7820), señala que no correspondía la presunción de ingresos no declarados por lo que el reparo debía ser levantado por haber sido realizado en violación del procedimiento legal establecido.

Que en el Punto 10.2 del Anexo al resultado del Requerimiento N° 00094586 (fojas 7829 y 7830), la Administración dejó constancia que si bien la recurrente presentó el Asiento Contable N° 3.7, Comprobante de Diario N° 25762, N° interno 2000020413 del día 19.02.00 con glosa "Por regularizar" por un importe de S/. 8 305,08, no se identifica los depósitos abonados en cuenta, motivo por el cual no sustenta fehacientemente la observación detectada, por lo que en aplicación del procedimiento establecido en el artículo 71° del Código Tributario, determinó el reparo de S/. 8 305,00, con incidencia en el Impuesto a la Renta del ejercicio 2000.

Que de acuerdo con el Reparos N° 10 denominado Presunción de ingresos en cuentas bancarias según asiento contable no sustentado, se encuentra acreditada la causal de presunción invocada por la Administración, motivo por el cual en el presente reparo nos abocaremos a analizar el procedimiento de determinación efectuado por ésta.

Que en el caso de autos se aprecia que la Administración consideró que el abono contable por S/. 8 305,08, efectuado a la Cuenta Contable 1681010 – Deudores por venta almacén, calificaba como depósito no sustentado. Sin embargo, no se aprecia que ésta haya solicitado y valorado los estados de cuenta corriente correspondientes a las cuentas bancarias del recurrente, a fin de establecer el origen y/o procedencia del depósito bancario que se detalla en el Asiento Contable N° 3.7 y acreditar que el monto observado correspondía a depósitos bancarios efectuados por la recurrente, por lo cual no se tiene certeza que haya verificado el origen de la operación acotada.

Que cabe señalar que la Administración no desconoció los cargos contables relacionados con cuentas bancarias, los cuales formarían parte del procedimiento establecido en el artículo 71° del Código Tributario, sino que fundamentó su reparo en el abono contable de la Cuenta 1681010 – Deudores por

68



# Tribunal Fiscal

N° 17861-1-2012

venta almacén por S/. 8 305,08, cuando se tiene que dicha partida como tal no se encuentra relacionada con los depósitos bancarios que se aluden en el mencionado artículo.

Que conforme a lo expuesto, se tiene que el procedimiento seguido por la Administración no se encuentra arreglado a ley, por lo que corresponde levantar el reparo y revocar la apelada en este extremo.

## 12. Presunción de ingresos en cuentas bancarias no registradas en libros (Ejercicio 2000)

Que del Anexo N° 2 a la Resolución de Determinación N° 012-003-0007176 (fojas 10133 y 10134), se aprecia que la Administración adicionó a la renta imponible del ejercicio 2000 el importe de S/. 276 459,00, correspondiente al reparo por ingresos omitidos por depósitos en cuentas bancarias no sustentados, determinado al amparo del artículo 71° del Código Tributario, al considerar que la recurrente no sustentó el origen de los abonos en cuentas bancarias que no figuran en libros contables, según las conciliaciones bancarias al 31-12-2000 (documentación elaborada por la propia recurrente), por tal motivo se configuró la causal prevista en el numeral 3 del artículo 64° del referido Código, de acuerdo con el Requerimiento N° 00094587 y su resultado.

Que de los Anexos II y III a las Resoluciones de Determinación N° 012-003-0005814 a 012-003-0005825 (fojas 9821 a 9838), se verifica que la Administración adicionó al débito fiscal del Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2000 el importe de S/. 276 459,00, correspondiente al reparo por ingresos omitidos por depósitos en cuentas bancarias no sustentadas.

Que mediante el Punto 3 del Anexo al Requerimiento N° 00094587, notificado con fecha 27 de setiembre de 2004 (foja 7778), la Administración solicitó a la recurrente sustentar documentariamente el origen de los abonos en cuentas corrientes bancarias y no en libros según conciliaciones bancarias elaboradas por la recurrente al 31-12-2000 por un importe de S/. 288 865,11, caso contrario se presumirá ingresos gravados con el Impuesto General a las Ventas (foja 7762).

Que al respecto la recurrente mediante escrito de fecha 22 de noviembre de 2004 (fojas 7739 a 7742), señala que la Administración sustenta supuestos ingresos no reconocidos sin haber acreditado su origen y sin considerar que pudieran tratarse de cuentas por las cuales exista algún procedimiento de conciliación bancaria, para tal efecto presenta conciliaciones bancarias, vouchers y reportes contables (fojas 7676 a 7717).

Que en el Punto 3 del Anexo al resultado del Requerimiento N° 00094587 (fojas 7759 y 7760), la Administración dejó constancia que la recurrente no sustentó documentariamente los abonos en cuentas corrientes bancarias y no en libros según información extraída de las conciliaciones bancarias al 31-12-2000, lo que configuró la causal establecida en el numeral 3 del artículo 64° y la aplicación del procedimiento señalado en el artículo 71° del Código Tributario, que originó un reparo de S/. 276 458,67, con incidencia en el Impuesto General a las Ventas e Impuesto a la Renta del ejercicio 2000 (foja 7743).

Que de acuerdo con el Reparó N° 10 denominado Presunción de ingresos en cuentas bancarias según asiento contable no sustentado, se encuentra acreditada la causal de presunción invocada por la Administración, motivo por el cual en el presente reparo nos abocaremos a analizar el procedimiento de determinación efectuado por ésta.

Que en el caso de autos se aprecia que la Administración mediante el Punto 3 del Anexo al Requerimiento N° 00094587 (foja 7762), solicitó a la recurrente el origen de los abonos en cuentas corrientes bancarias y no registrados en libros, según conciliaciones bancarias de la recurrente al 31-12-2000, de acuerdo con el siguiente detalle:

Según Conciliaciones Bancarias al 31.12.00					
Banco	N° Cta. Cte.	Cta. Cont.	Fecha	Concepto	Monto (S/.)
Santander - Soles	000-7934198	1041150	11.03.00	Depósito	1 280,54
Santander - Soles	000-7934198	1041150	30.10.00	Depósito	2 699,40



# Tribunal Fiscal

Nº 17861-1-2012

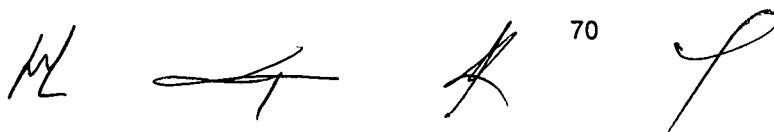
Santander - Soles	000-7934198	1041150	27.07.00	Depósito	7 802,21
Santander - Soles	000-7934198	1041150	17.11.00	Depósito	99 964,17
Santander - Soles	000-7934198	1041150	06.12.00	Depósito	56 144,80
<b>Total</b>					<b>167 891,12</b>
Banco de Crédito - Soles	191-0170478-0-98	1041170	10.11.00	Entr. Efec	1 210,68
Banco de Crédito - Soles	191-0170478-0-98	1041170	13.10.00	Entr. Efec	1 359,36
Banco de Crédito - Soles	191-0170478-0-98	1041170	16.06.00	Entr. Efec	1 421,98
Banco de Crédito - Soles	191-0170478-0-98	1041170	28.11.00	Entr. Efec	1 500,00
Banco de Crédito - Soles	191-0170478-0-98	1041170	23.10.00	Entr. Efec	2 850,00
Banco de Crédito - Soles	191-0170478-0-98	1041170	30.10.00	Entr. Efec	3 000,00
Banco de Crédito - Soles	191-0170478-0-98	1041170	23.11.00	Entr. Efec	3 000,00
<b>Total</b>					<b>14 342,02</b>
Banco Continental - Soles	01-00012996	1041180	27.10.00	Abono Ch.	14 362,96
Banco Continental - Soles	01-00012996	1041180	13.11.00	Bco. Nac.	21 552,50
Banco Continental - Soles	01-00012996	1041180	08.08.00	Bco. Nac.	27 438,50
<b>Total</b>					<b>63 353,96</b>
Interbank - Dólares	001-0063024	1042090	15.08.00	Entr. Efec	22 360,00
Interbank - Dólares	001-0063024	1042090	16.08.00	Entr. Efec	1 500,00
<b>Total</b>					<b>23 860,00</b>
Santander -Dólares	00-7934201	1042130	13.01.00	Dep. Efec.	2 649,71
Santander -Dólares	00-7934201	1042130	24.07.00	Trans. Ext.	15 475,30
<b>Total</b>					<b>18 125,01</b>
Banco de Crédito - Dólares	000-154281-1	1042150	07.07.00	Entre. Ch	1 293,00
<b>Total</b>					<b>1 293,00</b>
<b>Total abonos en bancos y no registrados en libros</b>					<b>288 865,11</b>

Que al respecto, la recurrente a fin de sustentar lo requerido presentó las conciliaciones bancarias al 31 de diciembre de 2000, correspondientes a los bancos Santander - Soles (Cta. Cte. 000-7934198), Crédito - Soles (Cta. Cte. 191-0170478-0-98), Continental - Soles (Cta. Cte. 01-00012996), Wiese Sudameris - Dólares (Cta. Cte. 001-102-0629-71), Santander - Dólares (Cta. Cte. 00-7934201), Crédito - Dólares (Cta. Cte. 000-154281-1-03), así como diversos vouchers y reportes contables (fojas 7676 a 7716).

Que en lo que respecta al procedimiento de determinación seguido por la Administración, se advierte que ésta consideró para efecto de fundamentar su reparo las conciliaciones bancarias elaboradas por la recurrente al 31 de diciembre de 2000 (fojas 7676 a 7716), donde se aprecia que solicitó el sustento de los depósitos, entregas en efectivo, abono de cheques y transferencias que habían sido consignadas por la propia recurrente en dichos documentos, con lo cual se acredita que la Administración no cumplió con verificar si los referidos conceptos correspondían a abonos bancarios y que fluyan de los estados de cuenta corriente correspondientes a las cuentas bancarias antes mencionadas.

Que en el caso de autos no se aprecia que la Administración haya solicitado y valorado los estados de cuenta corriente correspondientes a las cuentas bancarias del recurrente a fin de corroborar que los montos observados correspondían a depósitos bancarios efectuados por la recurrente y establecer cuáles de ellos no contaban con el sustento documentario.

Que cabe advertir que respecto de los depósitos efectuados en el Banco Continental - Soles por los importes de S/. 21 552,50 y S/. 27 438,50, se observa de acuerdo con el Voucher y Reporte contable Número 2404014 (fojas 7676 y 7677), que correspondían a transferencias entre cuentas del referido banco y el Banco de la Nación, por lo cual se acredita que la Administración no verificó el origen de la operación acotada.





# Tribunal Fiscal

Nº 17861-1-2012

Que conforme a lo expuesto, se tiene que el procedimiento seguido por la Administración no se encuentra arreglado a ley, por lo que corresponde levantar el reparo y revocar la apelada en este extremo.

### 13. Presunción de ingresos en cuentas corrientes bancarias no sustentados (Ejercicio 2001)

Que del Anexo N° 2 a la Resolución de Determinación N° 012-003-0007084 (fojas 9961 a 9965), se aprecia que la Administración adicionó a la renta imponible del ejercicio 2001 el importe de S/. 460 296,00, correspondiente al reparo por ingresos omitidos por depósitos en cuentas bancarias no sustentados, determinado al amparo del artículo 71° del Código Tributario, al considerar que la recurrente no sustentó documentariamente el origen de los abonos en cuentas bancarias que no figuran en libros contables, según las conciliaciones bancarias al 31-12-2001 (documentación elaborada por la propia recurrente), por tal motivo se configuró la causal prevista en el numeral 3 del artículo 64° del referido Código.

Que del Anexo N° 01.1 a las Resoluciones de Determinación N° 012-003-0007071 a 012-003-0007082 (fojas 9630 a 9669), se verifica que la Administración adicionó al débito fiscal del Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2001 el importe de S/. 460 296,00, correspondiente al reparo por ingresos omitidos por depósitos en cuentas bancarias no sustentadas (fojas 9641 a 9643).

Que mediante el Punto 3 del Anexo al Requerimiento N° 00094834, notificado el 23 de noviembre de 2004 (foja 2011), la Administración solicitó el sustento documentario del origen de los abonos en cuentas corrientes bancarias y no en libros según conciliaciones bancarias al 31-12-2001 elaboradas por la recurrente (foja 2006).

Que la recurrente a fin de sustentar lo solicitado presentó diversas facturas, vouchers contables, comprobantes de diario y conciliaciones bancarias (fojas 1936 a 1962).

Que en el Punto 3 del Anexo al resultado del Requerimiento N° 00094834 (foja 1997), la Administración dejó constancia que la recurrente no sustentó documentariamente el origen de los abonos en cuentas corrientes bancarias, los cuales se muestran en el Punto 19 del Requerimiento N° 00218911.




Que mediante el Punto 19 del Anexo al Requerimiento N° 00218911, notificado con fecha 31 de enero de 2005 (foja 970), la Administración reiteró a la recurrente sustentar documentariamente el origen de los abonos en cuentas corrientes bancarias y no en libros según conciliaciones bancarias elaboradas por la recurrente al 31-12-2001 por un importe de S/. 460 296,22, caso contrario se configuraría la causal establecida en el numeral 3 del artículo 64° y la aplicación del procedimiento señalado en el artículo 71° del Código Tributario (fojas 906 a 908).

Que al respecto la recurrente mediante escrito de fecha 18 de febrero de 2005 (fojas 836 a 854), señala que no le resultaba aplicable la causal y el procedimiento de determinación sobre base presunta, por lo que manifiesta su disconformidad con la observación detectada.

Que de acuerdo con el Punto 19 del Anexo al resultado del Requerimiento N° 00218911 (fojas 860 a 864), la Administración dejó constancia que la recurrente sustentó parcialmente los abonos a las referidas cuentas corrientes, lo que configuró la causal establecida en el numeral 3 del artículo 64° y la aplicación del procedimiento señalado en el artículo 71° del Código Tributario, que originó un reparo de S/. 460 296,22, con incidencia en el Impuesto General a las Ventas e Impuesto a la Renta del ejercicio 2001 (foja 860).

Que de conformidad con el numeral 2 del artículo 63° del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por el Decreto Supremo N° 135-99-EF, dispone que durante el período de prescripción, la Administración Tributaria podrá determinar la obligación tributaria sobre base presunta, en mérito a los hechos y circunstancias que, por relación normal con el hecho generador de la obligación tributaria, permitan establecer la existencia y cuantía de la obligación.

Que el artículo 64° del citado Código establece los supuestos en los que se puede utilizar directamente la determinación sobre base presunta, entre otros, cuando el deudor tributario requerido en forma expresa

M   <sup>71</sup> 



# Tribunal Fiscal

Nº 17861-1-2012

por la Administración Tributaria a presentar y/o exhibir sus libros, registros y/o documentos que sustenten la contabilidad, no lo haga dentro del término señalado por la Administración (numeral 3).

Que este Tribunal en la Resolución N° 00950-2-1999 ha establecido que para efectuar una determinación sobre base presunta debe acreditarse previamente una causal y que además la presunción debe estar contemplada en alguna norma legal tributaria.

Que corresponde indicar que por definición, la base de una presunción legal debe tener como punto de partida un hecho cierto y conocido y por lo tanto debidamente probado, de acuerdo con el criterio previsto en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 01651-3-2002.

Que este Tribunal en la Resolución N° 01403-2-2005, ha señalado que con relación a la determinación de la deuda tributaria sobre base presunta, el Código Tributario exige en primer lugar que se configure alguno de los supuestos previstos en el artículo 64°, y luego de ello, que se cumplan los requisitos y el procedimiento previsto en cualesquiera de los artículos 66° a 72°, entre otras normas con rango de ley.

Que en consecuencia, previamente al análisis del procedimiento de presunción utilizado por la Administración, procede verificar si se ha acreditado la configuración de la causal invocada por la Administración para realizar la determinación de la obligación tributaria sobre base presunta.

Que en el caso de autos se aprecia que la Administración mediante el Punto 3 del Anexo al Requerimiento N° 00094834 (foja 2006), solicitó el sustento documentario del origen de los abonos en cuentas corrientes bancarias y no registrados en libros, según conciliaciones bancarias elaboradas por la recurrente al 31-12-2001, respecto de los Bancos de Crédito – Soles (Cta. Cte. 191-0170478-0-98), Continental – Soles (Cta. Cte. 01-00012996), Interbank – Soles (Cta. Cte. 000-850268), y Sudameris – Soles (Cta. Cte. 001-102-0704-49), Santander – Soles (Cta. Cte. 000-7934198), Sudameris – Dólares (Cta. Cte. 001-102-0629-71), Santander – Dólares (Cta. Cte. 000-7934201) y Crédito – Dólares (Cta. Cte. 191-0154281-1-03) y de acuerdo con el Punto 3 del Anexo al resultado del referido Requerimiento (foja 1997), la Administración dejó constancia que la recurrente no había sustentado documentariamente el origen de los abonos en cuentas corrientes bancarias, los cuales se muestran en el Punto 19 del Requerimiento N° 00218911, por tal motivo se encuentra acreditada la causal de presunción prevista en el numeral 3 del artículo 64° del Código Tributario invocada por la Administración.

Que al encontrarse la Administración habilitada para efectuar la determinación de la obligación tributaria sobre base presunta, a continuación corresponde dilucidar si el procedimiento de presunción utilizado se encuentra conforme a ley.

Que el artículo 71° del Código Tributario, dispone que cuando se establezca diferencia entre los depósitos en cuentas bancarias operadas por el deudor tributario y/o terceros vinculados y los depósitos debidamente sustentados, la Administración podía presumir ingresos omitidos por el monto de la diferencia, precisándose que también era de aplicación la presunción, cuando estando el deudor tributario obligado o requerido por la Administración, a declarar o registrar las cuentas bancarias no lo hubiera hecho. Asimismo, el citado artículo señalaba que la Administración imputaría el nivel de ingresos presuntos proporcionalmente al nivel de ingresos mensuales declarados.

Que de acuerdo con la citada norma, en tanto el contribuyente está obligado a sustentar cada uno de los depósitos efectuados en sus cuentas bancarias así como a explicar su origen, la Administración se encuentra facultada a determinar ingresos omitidos sobre la base de todo monto no sustentado, es decir, por la diferencia entre los depósitos bancarios efectuados por el contribuyente y los que se encuentran debidamente sustentados.

Que en las Resoluciones N° 10750-3-2008, 08076-3-2004 y 06485-1-2003, entre otras, este Tribunal ha establecido que el supuesto para la aplicación de la presunción por diferencias en cuentas bancarias se configura por la falta del debido sustento por parte del contribuyente respecto del dinero depositado en sus cuentas bancarias.

Que sobre el particular, es preciso anotar que los abonos en cuentas bancarias tienen distinta naturaleza y origen tales como intereses ganados, transferencias y giros, préstamos, depósitos en efectivo o de





# Tribunal Fiscal

N° 17861-1-2012

cheques, créditos documentarios, cobro de facturas y recibos, descuentos de letras, devolución de cobros o cargos indebidos, extorno o anulaciones de operaciones diversas, etc., es decir, que no todos necesariamente constituyen depósitos, por lo que tal como lo ha señalado este Tribunal en las Resoluciones N° 08795-2-2009, 1064-3-2002 y 0282-3-99, no resulta razonable considerar como depósitos bancarios al total de los abonos en cuentas corrientes.

Que en lo que respecta al procedimiento de determinación seguido por la Administración, se advierte que al solicitar el origen de los abonos en cuentas corrientes bancarias y no registrados en libros, según conciliaciones bancarias elaboradas por la recurrente al 31-12-2001, ésta los detalló por número de documento, concepto, cuenta contable, fecha e importe conforme se verifica en el Punto 3 del Anexo al Requerimiento N° 00094834 (foja 2006), sin embargo, en el Anexo al Requerimiento N° 00218911, donde se fundamenta la observación detectada, no especifica pormenorizadamente los abonos que debían ser sustentados ni especificó los abonos bancarios que habían sido acreditados por la recurrente, pues se limitó a señalar cifras globales respecto de dichos abonos.

Que en efecto, se observa en el Anexo al Requerimiento N° 00218911 (foja 904), que la Administración al solicitarle a la recurrente que sustente la diferencia de S/. 460 296,22, no detalló los abonos bancarios a los que correspondía dicho importe, omisión en la que volvió a incurrir al cierre de dicho Requerimiento, pues se limitó a consignar los montos sustentados y no sustentados en términos globales, sin especificar la fecha, concepto que especifique el tipo de abono ni importe al cual correspondían.

Que cabe advertir que la Administración para efecto de fundamentar su reparo consideró las conciliaciones bancarias elaboradas por la recurrente al 31 de diciembre de 2001, con lo cual se acredita que ésta no cumplió con verificar si los depósitos por los cuales requirió sustento correspondían a abonos bancarios y que fluyan de los estados de cuenta corriente correspondientes a las cuentas bancarias del recurrente.

Que en el caso de autos no se aprecia que la Administración haya solicitado y valorado los estados de cuenta corriente correspondientes a las cuentas bancarias del recurrente a fin de corroborar que los montos observados correspondían a depósitos bancarios y establecer cuáles no contaba con el sustento documentario.

Que conforme a lo expuesto, se tiene que el procedimiento seguido por la Administración no se encuentra arreglado a ley, por lo que corresponde levantar el reparo y revocar la apelada en este extremo.

#### 14. Venta de chatarra cuyo costo es mayor al ingreso registrado (Ejercicios 2000 y 2001)

Que en el punto 27 del Anexo 02 a la Resolución de Determinación N° 012-003-0007176 (foja 10130), se aprecia que la Administración reparó la suma de S/. 48,453.00 al Impuesto a la Renta del ejercicio 2000, por concepto de venta de chatarra cuyo costo es mayor al ingreso registrado, al considerar que la recurrente no había acreditado con la documentación sustentatoria fehaciente que el valor de transferencia por los materiales vendidos a un valor inferior al costo y que se trate de existencias obsoletas considerada como chatarra, amparando el reparo en los artículos 31° y 32° de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que asimismo, en el punto 3 del Anexo 02 a la Resolución de Determinación N° 012-003-0007084 (fojas 9968 a 9971), la Administración reparó el importe de S/. 270,488.00 al Impuesto a la Renta del ejercicio 2001, por el mismo concepto anotado en el párrafo anterior, motivando su reparo en que la recurrente no había presentado ningún documento que permita acreditar que se trate de venta de existencias denominadas "chatarra", por lo que indicó que no estaba cuestionando una posible subvaluación de ventas, por lo que no debía comprobar que los dichos valores eran inferiores al valor usual del mercado para otros bienes o servicios de igual naturaleza, por lo que al no acreditar de conformidad a las normas tributarias el valor de transferencia asignado, no procedía la deducción del importe acotado, monto neto de pérdida deducida, siendo el costo de S/. 336,156.12 y el valor de venta de S/. 65,668.13. Cabe indicar que la base legal anotada por la Administración es el artículo 32° de la Ley del Impuesto a la Renta y el artículo 141° del Código Tributario.





# Tribunal Fiscal

N° 17861-1-2012

Que en los puntos 4.1 y 4.2 del Anexo II al Requerimiento N° 0094580 (fojas 4402 y 4405), la Administración solicitó a la recurrente explicar y sustentar con la documentación correspondiente el costo de la venta de chatarra de los bienes que se detallaron:

Libro	Fecha	Mes	Tipo Doc	N° Doc.	Nombre de cliente	Cantidad	Cta.7591010 Haber S/.
200	05.06.2000	Junio	Fact.	5747	Service Global Electroloy S.A.	4,758	856.46
200	30.11.2000	Noviembre	Fact.	6126	L y M Torres E.I.R.L.	4,110	698.70
200	29.11.2000	Noviembre	Fact.	6113	Came Contratistas y Serv. G. S.A.	5,725	1,145.00
200	29.12.2000	Diciembre	Fact.	6256	L y M Torres E.I.R.L.	4,310	732.70
200	29.12.2000	Diciembre	Fact.	6249	L y M Torres E.I.R.L.	5,610	953.70

Que en el resultado del Requerimiento N° 0094580, la Administración dejó constancia que la recurrente no había presentado la documentación correspondiente como informes técnicos que acreditan que dichos materiales estén considerados como chatarra, y que se reiteró lo solicitado en el punto del Requerimiento N° 00094589.

Que mediante los puntos 2 de los Anexos a los Requerimientos N° 00094589 (foja 4106) y 00094834 (fojas 2009 y 2011), la Administración solicitó a la recurrente explicar mediante escrito las razones de que el costo fuera mayor a la venta de materiales "chatarra" realizados en los ejercicios 2000 y 2001, respectivamente, y acreditar mediante informe técnico respectivo de profesional competente colegiado el costo de la venta de los materiales "chatarra".

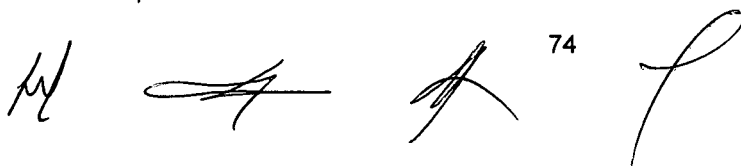
Que en el punto 2 del Anexo al Resultado al Requerimiento N° 00094834 (foja 1997), la Administración anotó que la recurrente había presentado los asientos diarios y comprobantes de ventas, pero no el informe técnico de los materiales considerados como chatarra, agregando que el detalle consta en el punto 14 del Requerimiento N° 00218911.

Que en el punto 14 del Requerimiento N° 00218911 (foja 918), la Administración anotó que al no haber sustentado la recurrente con la documentación fehaciente el valor de venta de materiales "chatarra" que es menor al costo de las mismas, de acuerdo a lo solicitado en el punto 2 del Anexo al Requerimiento N° 00094834, reparó la diferencia entre el costo de adquisición de los bienes vendidos como chatarra en el ejercicio 2001 con su valor de venta.

Que mediante escritos de fechas 22 de noviembre de 2004 (fojas 4100 a 4102) y 18 de febrero de 2005, la recurrente dio respuesta a los Requerimientos N° 00094589 y 00218911, señalando que no existe sustento legal para sostener que el costo de adquisición debe ser menor al valor de mercado en todos los casos, que se trató de una transferencia a través de un remate de materiales que ya no usaba a través de un Martillero Público, lo que constituye un medio idóneo para obtener el mayor precio posible de los bienes que fueron materia de transferencia y que la Administración denomina chatarra. Asimismo, agregó que la Resolución N° 873-2-2000 sustentaba su posición y que la Administración no había realizado el análisis correspondiente para determinar si efectivamente la venta de chatarra se realizó o no a valor de mercado.

Que en los puntos 2 del Resultado al Requerimiento N° 00094589 (foja 4103) y 14 del Anexo al Resultado al Requerimiento N° 00218911, la Administración concluyó que la recurrente no había acreditado con la documentación sustentatoria fehaciente que se trate de existencias obsoletas consideradas por la recurrente como chatarra según los comprobantes de ventas y registros contables presentados por la recurrente, por lo que reparó las diferencias determinadas entre el costo total de adquisición de los bienes y su valor de venta, esto es, la suma de S/. 48,453.05 por el ejercicio 2000 y S/. 270,487.99 por el ejercicio 2001, al amparo de lo establecido en inciso f) del artículo 37° del Decreto Legislativo N° 774 y inciso c) del artículo 21° de su Reglamento, acotando que no se había acreditado con informe técnico que se trate de que no era posible su destrucción y que constituía chatarra para venta.

Que de la revisión de la documentación presentada por la recurrente, a foja 4059 se aprecia un reporte contable en el que se referencia el valor del costo de los bienes observados, así como su valor de venta.

 74



# Tribunal Fiscal

Nº 17861-1-2012

Asimismo, de fojas 1958 a 1991, se aprecian los comprobantes de ventas en los que constan como conceptos "Venta de material de recuperó, chatarra de hierro proveniente de materiales, venta de bienes o chatarra, entre otros.

Que si bien, el inciso f) del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Legislativo N° 774, establecía 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 esta Ley, por lo que eran deducibles las depreciaciones por desgaste u obsolescencia de los bienes de activo fijo y las mermas y desmedros de existencias debidamente acreditados; debe observarse que en el presente caso, el reparo materia de análisis no incide sobre una deducción que hubiere efectuado la recurrente del valor de la chatarra en la modalidad de desmedros o mermas, sino se ha reparado la diferencia entre el costo de adquisición de las existencias y su valor de venta, cuestionando la Administración que los valores de venta sean los de mercado, por lo que no resulta aplicable al presente caso la referida norma.

Que sobre el particular, cabe señalar que al igual que en el caso del reparo analizado en el punto 5 de la presente resolución, la Administración no tomó en cuenta que la venta de los bienes calificados como chatarra materia de reparo supuestamente subvaloradas, habría generado un ingreso neto inferior al costo computable de los mismos, lo que, en ese caso, habría tenido incidencia en la determinación de la renta bruta, correspondiendo reparar el ingreso neto de dichas ventas luego de establecer que en efecto se haya tratado de una subvaluación de ventas, y no como una deducción indebida, la que aplica para determinar la renta neta imponible del Impuesto a la Renta. Por lo tanto, no correspondía sustentar el reparo materia de análisis en el artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que en ese sentido, aún cuando se considerare que el reparo tiene su sustento legal en los artículos 31° y 32° de la Ley del Impuesto a la Renta, debe traerse a colación sobre dicho particular, el criterio sostenido por este Tribunal en senda jurisprudencia antes reseñada, en la que ha establecido que la Administración al estar facultada a verificar si el valor asignado a las ventas por los contribuyentes corresponde al de mercado, debe constatar este último con las propias operaciones onerosas que el contribuyente realiza con terceros, identificando la oportunidad en que ocurrieron y el valor por el que se efectuaron, frente a las mismas circunstancias y/o elementos, lo que no se observa de autos.

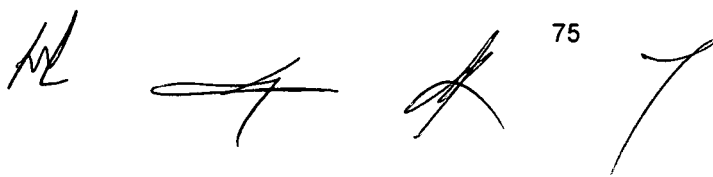
Que ahora bien, considerando que el sustento legal del presente reparo, de acuerdo a las Resoluciones de Determinación N° 012-003-0007176 y 012-003-0007084, alude a las normas de valor de mercado, al igual que en el reparo analizado en el punto 5 de esta resolución, cabe advertir que en el presente caso, tampoco se aprecia que la Administración, para determinar una posible subvaluación de los bienes acotados, haya comparado el valor de venta considerada en cada operación realizada por la recurrente con el valor de mercado correspondiente al que normalmente empleaba la misma en sus operaciones de venta con terceros, considerando las mismas circunstancias económicas y de mercado en que se produjeron las transacciones a comparar, como la fecha de la transferencia de los bienes, los términos contractuales, estrategias de negocios, entre otros.

Que en consecuencia, el reparo efectuado por la Administración, no se encuentra debidamente sustentado, por lo que procede levantarlo, dejarlo sin efecto y revocar la apelada en este extremo.

Que en atención al sentido del fallo, no resulta necesario emitir pronunciamiento sobre los demás alegatos expuestos por la recurrente.

## 15. Exceso de pérdida arrastrable (Ejercicios 2000 y 2001)

Que en el Anexo 02 de la Resolución de Determinación N° 012-003-0007176 (fojas 10115 a 10116), se aprecia que la Administración, considerando la pérdida tributaria de ejercicios anteriores que la recurrente había deducido y aquella que la Administración determinó como resultado de la fiscalización del ejercicio 1999 y según lo establecido en la Resolución de Intendencia N° 015-015-0000429, realizó un ajuste de la pérdida arrastrable del ejercicio anterior determinando el importe de S/. 53,183,222.00, de la cual en su

 75



# Tribunal Fiscal

Nº 17861-1-2012

recurso de reclamación, la recurrente aceptó la suma de S/. 38,216,740.00. Sobre el particular, cabe indicar que en la apelada, la Administración determinó una pérdida de S/. 134,370,211.00, siendo que la recurrente, en su recurso de apelación, indicó aceptar el reparo por la suma de S/. 2,356,267.00 resultante de los reparos mantenidos en la apelada y no apelados por la recurrente.

Que por otra parte del Anexo 02 de la Resolución de Determinación Nº 012-003-0007084 (foja 9950 a 9951), se aprecia que la Administración indicó que la recurrente dedujo una pérdida tributaria compensable de ejercicios anteriores de S/. 314,407,030.00, no obstante, considerando el resultado de la fiscalización del ejercicio 2000, así como lo establecido en la Resolución de Intendencia Nº 01501500000429 de fecha 21.12.2004, determinó una pérdida neta arrastrable a ejercicios posteriores de S/. 170,287,730.00, siendo que en la apelada la Administración la recalculó y determinó una pérdida para el ejercicio 2001 de S/. 159,212,143.00.

Que considerando que la Resolución de Intendencia Nº 015-015-0000429, que incide en la pérdida determinada para los ejercicios 2000 y 2001, ha sido declarada nula, así como, toda vez que en esta instancia se han levantado algunos reparos efectuados por la Administración al Impuesto a la Renta del ejercicio 2000 y mantenido otros, que tuvieron incidencia en la determinación de la pérdida arrastrable del ejercicio 2001, procede levantar el presente reparo y revocar la apelada en este extremo, debiendo la Administración reliquidar las pérdidas determinadas en la instancia de reclamación de los ejercicios 2000 y 2001, considerando lo expuesto en la presente resolución.

## MULTAS

Que las Resoluciones de Multa Nº 012-002-0005680 a 012-002-0005689 y 012-002-0006966 a 012-002-0006974 (fojas 9811 a 9820 y 9619 a 9627), han sido emitidas por las infracciones tipificadas en los numerales 1 y 2 del artículo 178º del Código Tributario, sobre la base de los reparos al Impuesto General a las Ventas de los periodos enero a diciembre de los ejercicios 2000 y enero, marzo, abril, julio a diciembre de 2001 contenidos en las Resoluciones de Determinación Nº 012-003-0005814 a 012-003-0005825 y 012-003-0007071, 012-003-0007073, 012-003-0007074, 012-003-0007077 a 012-003-0007082 analizadas precedentemente.

Que en ese sentido, al haberse establecido que deben dejarse sin efectos dichas resoluciones de determinación en el extremo de los reparos levantados en esta instancia, procede concluir en el mismo sentido respecto a las Resoluciones de Multa Nº 012-002-0005680 a 012-002-0005689 y 012-002-0006966 a 012-002-0006974 en los mismos extremos, correspondiendo revocar la apelada en ese extremo.

## DEDUCCIÓN NO RECONOCIDA POR CONCEPTO DE ADELANTO DE PARTICIPACIÓN DE UTILIDADES EN LOS EJERCICIOS 2000 Y 2001

Que en cuanto a lo solicitado por la recurrente respecto a la deducción no reconocida por concepto de adelanto de participación de utilidades en los ejercicios 2000 y 2001, a efecto de que este Tribunal ordene a la SUNAT que determine que los pagos efectuados como adelanto de participación de utilidades en los ejercicios 2000 y 2001 son gastos deducibles en cada uno de dichos ejercicios, o, en caso considere que se tratan de gastos del ejercicio 2005, ordene la consideración de dicho gasto en la revisión de la liquidación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2005, cabe señalar que mediante la Resolución Nº 8637-1-2012 de 5 de junio de 2012, este Tribunal revocó la Resolución de Intendencia Nº 0150140008251 de 29 de mayo de 2009, y dispuso que los gastos anotados por la recurrente se devengaron en el ejercicio 2005 y, por tanto, constituirían un gasto deducible para dicho ejercicio.

Que el informe oral solicitado por la recurrente se realizó con la asistencia de ambas partes, conforme se acredita de la Constancia Nº 1225-2012-EF/TF, de foja 12619.

Con los vocales Amico de las Casas, Ramírez Mío, e interviniendo como ponente el vocal Zúñiga Dulanto.

76



# Tribunal Fiscal

Nº 17861-1-2012

## RESUELVE:

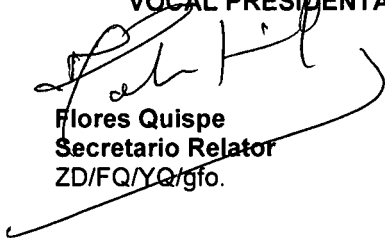
1. **REVOCAR** la Resolución de Intendencia Nº 0150140007950 de 30 de diciembre de 2008, en los extremos relacionados a los reparos por venta de existencias obsoletas cuyo costo es mayor al ingreso en el ejercicio 2000, exceso de depreciación sobre ajuste por inflación del MCG reparado en 1996 en los ejercicios 2000 y 2001, presunción de ingresos en cuentas bancarias según asiento no sustentado en el ejercicio 2000, presunción de ingresos en cuentas bancarias por regularizar del ejercicio 2000, presunción de ingresos en cuentas bancarias no registradas en la contabilidad del ejercicio 2000 y no sustentada en el ejercicio 2001, y por venta de chatarra cuyo costo es mayor al ingreso registrado, debiendo dejar sin efecto las resoluciones de determinación y multas emitidas sobre la base de dichos reparos, en tales extremos.
2. **REVOCAR** la Resolución de Intendencia Nº 0150140007950 de 30 de diciembre de 2008, en el extremo de los reparos por activos fijos cargados a gastos en los ejercicios 2000 y 2001, respecto a los servicios prestados por los proveedores Cobra Perú S.A., Alfeyser E.I.R.L., Dycel S.A., Ingeniería Dinámica S.A., Radiotrónica del Perú S.A., Sigma S.A. y JOO y Kitano S.R.L., y por exceso de pérdida arrastrable correspondiente a los ejercicios 2000 y 2001, debiendo proceder la Administración conforme a lo dispuesto en la presente resolución.
3. **CONFIRMAR** la Resolución de Intendencia Nº 0150140007950 de 30 de diciembre de 2008, en el extremo del reparo relacionado al Acuerdo de pago por contribución reembolsable COLFONAVI, debiendo proceder la Administración conforme a lo expuesto en la presente resolución.
4. **CONFIRMAR** la Resolución de Intendencia Nº 0150140007950 de 30 de diciembre de 2008, en el extremo de los reparos por provisión de cobranza dudosa sin requisitos de ley de los ejercicios 2000 y 2001, por activos fijos cargados a gastos en los ejercicios 2000 y 2001 en la parte de los servicios prestados por los proveedores T.A. Huarcaya S.A. e Ingeniería Técnica Contratistas Generales S.A., refacturaciones sin sustento cargadas a resultados del ejercicio 2000, aporte e intereses CFR no sustentados con comprobantes de pago del ejercicio 2001 y por gastos no sustentados con comprobantes de pago.

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

  
ZUNIGA DULANTO  
VOCAL PRESIDENTA

  
AMICO DE LAS CASAS  
VOCAL

  
RAMIREZ MIO  
VOCAL

  
Flores Quispe  
Secretario Relator  
ZD/FQ/YQ/gfo.