



Tribunal Fiscal

Nº 19091-2-2013

EXPEDIENTE N° : 5097-2009
INTERESADO :
ASUNTO : Impuesto a la Renta y Multas
PROCEDENCIA : Lima
FECHA : Lima, 24 de diciembre de 2013

VISTA la apelación interpuesta por

contra la Resolución de Intendencia N° 0150140007958 de 30 de diciembre de 2008, emitida por la Intendencia de Principales Contribuyentes Nacionales de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria, que declaró infundada la reclamación contra las Resoluciones de Determinación N° 012-003-0013199 a 012-003-0013210 y las Resoluciones de Multa N° 012-002-0012504 a 012-002-0012515, giradas por los intereses de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2004, y por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario.

CONSIDERANDO:

Que la Administración sostiene que emitió los valores impugnados como resultado del procedimiento de fiscalización iniciado a la recurrente por Impuesto a la Renta del ejercicio 2004, al haber reparado la determinación de los pagos a cuenta de dicho impuesto y ejercicio por ingresos en suspenso, subvaluación en la venta de bienes adjudicados, cuotas de arrendamiento financiero omitidas, y por omisiones por cambio de coeficiente aplicado a dichos pagos a cuenta, sobre la base de los resultados de la fiscalización del Impuesto a la Renta de los ejercicios 2002 y 2003, contenidos en las Resoluciones de Determinación N° 012-003-0011748 y 012-003-0012105.

Que refiere que los ingresos en suspenso originados por créditos vencidos o en cobranza judicial, constituyen ingresos netos gravables de tercera categoría, por lo que deben formar parte de la base imponible de los pagos a cuenta de los meses en que se devenguen, en tal sentido, reparó dicho concepto al no haber considerado la recurrente los referidos ingresos dentro de los ingresos gravables.

Que señala que reparó los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta por subvaluación en la venta de bienes adjudicados, al determinar que la recurrente había efectuado la venta de dichas existencias, esto es, los bienes adjudicados, considerando el valor de realización, el cual resultaba menor al valor de mercado determinado mediante tasación, generándose una subvaluación en dichas transferencias.

Que indica que reparó por cuotas de arrendamiento financiero omitidas la suma de S/. 55 210,00, que corresponde a las cuotas devengadas de enero a julio de 2004 del contrato de arrendamiento financiero que suscribió la recurrente con la empresa Santa Elena E.I.R.L., las que no fueron incluidas en la determinación de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta.

Que precisa con relación al Anexo N° 03 de las resoluciones de determinación impugnadas, respecto del reparo indebido por cuotas de arrendamiento financiero adicionadas en exceso por la recurrente en su declaración anual por Impuesto a la Renta del ejercicio 2004, por el importe de S/. 932 109,00, que no ha sido incluido en la base imponible de los pagos a cuenta de enero a diciembre de 2004, y que solamente se ha considerado el referido reparo por concepto de cuotas de arrendamiento financiero omitidas por la suma de S/. 55,210.00, por lo que con relación a este último concepto e importe se determinaron omisiones a los pagos a cuenta contenidas en las resoluciones de determinación impugnadas.

Que afirma que la determinación efectuada por omisiones por cambio del coeficiente aplicado a los pagos a cuenta de enero a diciembre de 2004, se sustenta en los resultados de la fiscalización del Impuesto a la Renta de los ejercicios 2002 y 2003, contenidos en las Resoluciones de Determinación N° 012-003-0011748 y N° 012-003-0012105, resoluciones respecto de las cuales los recursos de reclamación

[Firma manuscrita]



Tribunal Fiscal

Nº 19091-2-2013

presentados por la recurrente se han declarado inadmisibles e infundados, respectivamente, con lo cual resulta válida la determinación efectuada por cambio de coeficiente en tanto no se modifique o declare la invalidez de dichos valores, y por tanto carece de fundamento la pretensión de la recurrente respecto de la no ejecutoriedad de dichas resoluciones de determinación por el hecho de haber sido impugnadas.

Que agrega que en las mencionadas Resoluciones de Determinación Nº 012-003-0011748 y Nº 012-003-0012105 se determinó impuesto a pagar, como resultado de los reparos formulados a la renta neta imponible, por el desconocimiento de la pérdida tributaria compensable y al no tener la recurrente saldo a favor aplicable en el ejercicio anterior, con lo cual se tiene que no tenía saldo a favor del Impuesto a la Renta en los ejercicios gravables 2002 y 2003, aplicables contra los pagos a cuenta del citado impuesto de los períodos de enero a diciembre de 2004.

Que aduce que los valores impugnados han sido emitidos conforme con el artículo 77º del Código Tributario, habiendo fundamentado debidamente cada uno de los reparos, por lo que la nulidad deducida al respecto carece de sustento legal.

Que finalmente, refiere que producto de los reparos efectuados a los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2004, emitió resoluciones de multa por la infracción prevista en el numeral 1 del artículo 178º del Código Tributario.

Que por su parte, la recurrente sostiene que son nulos los valores impugnados respecto del reparo por omisiones por cambio de coeficiente, sustentado en las acotaciones contenidas en las impugnadas Resoluciones de Determinación Nº 012-003-0011748 y Nº 012-003-0012105, giradas por Impuesto a la Renta de los ejercicios 2002 y 2003, ya que dichos valores fueron emitidos sin respetar el principio de no ejecutoriedad de los actos administrativos tributarios, dado que de acuerdo con los artículos 115º y 119º del Código Tributario la impugnación de un acto administrativo suspende la ejecutoriedad del mismo así como su eficacia en general, lo cual no implica un cuestionamiento a su presunción de validez.

Que agrega que la no ejecutoriedad de los actos administrativos de contenido crediticio impugnados, no sólo se limita a su cobranza sino que también es aplicable a su determinación, y que la referida no ejecutoriedad ha sido reconocida en la Resolución del Tribunal Fiscal Nº 03745-2-2006; asimismo, alega que las Resoluciones de Determinación Nº 012-003-0011748 y Nº 012-003-0012105 impugnadas no pueden servir de sustento para la emisión de nuevos actos administrativos.

Que señala que en la reclamación solicitó que se declare la nulidad de las resoluciones de determinación impugnadas por no cumplir con estar debidamente motivadas respecto del reparo por ingresos en suspenso, no obstante la apelada no ha expresado de manera detallada las razones por las que considera que dichas resoluciones si se encuentran debidamente motivadas ni ha explicado si se cumplió con valorar sus argumentos expuestos en el escrito de 3 de julio de 2007, y dejar constancia motivada del análisis realizado.

Que manifiesta que el deber de motivación implica sustentar porque se deja de lado los descargos del contribuyente y no que se indique que los valores fueron emitidos como consecuencia de lo actuado en la fiscalización, no siendo posible que no se deje constancia expresa del razonamiento que demuestre el sustento de los reparos, sobre la base del contraste con los argumentos y pruebas que aportó.

Que precisa que la Administración ha reconocido en la apelada que no realizó un pronunciamiento motivado sobre su escrito de 3 de julio de 2007, con lo cual se advierte que en las resoluciones de determinación impugnadas no se dejó constancia de la labor de valoración del medio probatorio que presentó en dicha ocasión, el que desvirtuaba las observaciones de la Administración.

[Firma manuscrita] 2 |



Tribunal Fiscal

Nº 19091-2-2013

Que aduce que la Administración en lugar de cumplir con su deber de motivar debidamente la apelada ha reproducido los errores de los valores impugnados, sin sustentar por qué dejó de lado sus argumentos expuestos.

Que con relación al reparo por ingresos en suspenso refiere que por disposición expresa de la Superintendencia de Banca y Seguros – SBS, los intereses y comisiones en suspenso deben ser reconocidos como ingresos en el momento en que se verifica su percepción y no cuando surge el derecho a su cobranza.

Que indica que de acuerdo con lo señalado por este Tribunal, la Administración y la doctrina, los alcances del concepto del devengado deben ser determinados de acuerdo con las normas contables, dado que la normativa tributaria no ha definido dicho concepto, siendo que de acuerdo con el Marco Conceptual y la NIC 18 los ingresos provenientes de una transacción se consideran devengados y deben ser reconocidos en resultados cuando puedan ser medidos confiablemente y exista certeza en el cumplimiento de la obligación, de acuerdo con lo señalado por este Tribunal en las Resoluciones Nº 01841-2-2002, Nº 00847-4-2002 y Nº 09518-2-2004.

Que explica que los ingresos en suspenso se refieren a intereses y comisiones provenientes de colocaciones vencidas o de la categoría de dudoso o pérdida, y que la clasificación de un crédito como vencido obedece al incumplimiento del deudor en el pago de un número determinado de cuotas, lo que hace presumir que los ingresos derivados del crédito concedido no fluirán a la empresa, por lo que dichos intereses y comisiones no deben considerarse como devengados de acuerdo con las mencionadas normas contables, y en tal sentido no son ingresos para fines fiscales.

Que alega que los ingresos por intereses y comisiones provenientes de créditos vencidos se devengan y por ende deben ser reconocidos en resultados en el momento en que se verifica su percepción aún cuando el derecho a cobrarlos hubiese surgido con anterioridad, por lo que en dicho momento deberán ser incluidos en la base de cálculo del Impuesto a la Renta en el mes en que se verifique su cobranza.

Que adiciona que en el supuesto que se declaren aplicables las Resoluciones del Tribunal Fiscal Nº 10240-4-2001 y 710-4-2003 citadas por la Administración, en el sentido que los intereses en suspenso constituyen provisiones específicas, señala que dichas provisiones serían íntegramente deducibles y no solamente en la proporción que corresponde al crédito, dado que en dicho escenario constituirían provisiones específicas reguladas por la SBS, lo cual encuentra sustento en lo dispuesto en el inciso h) del artículo 37º de la Ley del Impuesto a la Renta, del cual se infiere que puede deducir para la determinación de dicho impuesto las provisiones que cumplan con ser específicas, no formen parte del patrimonio efectivo y sean ordenadas por la SBS, requisitos que concurren en el caso de las cuentas por cobrar en suspenso respecto de créditos clasificados como problema potencial, dudoso y deficiente.

Que expresa que utiliza las cuentas en suspenso porque así lo dispone la SBS, por lo que asumiendo la posición de este Tribunal según la cual las sumas contabilizadas en las cuentas por cobrar en suspenso tienen naturaleza de provisión, resulta claro que la constitución de las mismas ha sido ordenada por la SBS, siendo de obligatorio cumplimiento la Resolución SBS Nº 808-2003, con lo cual concluye que el íntegro de las sumas contabilizadas en las cuentas por cobrar en suspenso –y no solamente en el porcentaje que corresponden a la clasificación del crédito- constituyen provisiones ordenadas por la SBS, en el supuesto que se considere que se trata de ingresos devengados, y de ser así el íntegro de las sumas contabilizadas en dichas cuentas sería deducible para la determinación del Impuesto a la Renta, conforme con el inciso h) del artículo 37º de la ley de dicho impuesto.

Que refiere que mediante Oficio Nº 13288-2003-SBS remitido por la SBS a la Administración, dicha entidad ha señalado, entre otros, que los intereses, comisiones y cualquier rendimiento asociado a créditos clasificados en situación de vencido, en cobranza judicial, reestructurado o refinanciado, o

[Firma manuscrita] 3 4



Tribunal Fiscal

Nº 19091-2-2013

cuando el deudor es calificado como dudoso, son registrados contablemente como intereses en suspenso, no reconociéndose como ingresos, lo que conlleva a no afectar el estado de ganancias y pérdidas mientras que dichos ingresos no sean efectivamente cobrados; y que no sólo deben ser deducibles las provisiones de acuerdo a la categoría de clasificación del crédito del deudor sino que debe ser deducible el 100%, en la medida de que las empresas del sistema financiero no generan ganancia alguna por dichos intereses.

Que afirma que en la segunda disposición complementaria final del Decreto Legislativo Nº 979, publicado el 15 de marzo de 2007, se ha establecido que los intereses en suspenso por créditos en situación de vencidos, no se consideran devengados para efectos del inciso a) del artículo 57º de la Ley del Impuesto a la Renta, considerándose ingreso gravable del ejercicio cuando sean percibidos; asimismo, indica que dicha norma tiene el carácter de precisión, con lo cual califica como una norma interpretativa o aclaratoria, resultando de aplicación incluso al ejercicio 2004, por cuanto su propósito ha sido aclarar la disposición contenida en el inciso a) del artículo 57º de la Ley del Impuesto a la Renta y no ha alterado el criterio del devengo establecido en esta última norma.

Que añade que resultaba necesario emitir una norma aclaratoria sobre el tratamiento tributario de los intereses en suspenso a efectos de eliminar la incertidumbre que existía con relación al concepto del devengado, y que dicha norma aclaratoria no ha sido introducida como una modificación al mencionado artículo 57º de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que de otro lado, manifiesta que en la sentencia de 24 de setiembre de 2008 emitida por la Sala Civil Permanente de la Corte Suprema de Justicia, se ha señalado que los intereses en suspenso no deben ser comprendidos para la determinación del Impuesto a la Renta, con lo cual se tiene que todos los pronunciamientos que emita la referida corte serán en el mismo sentido, por lo que no puede declararse infundada la presente apelación.

Que indica que de acuerdo con el inciso a) del numeral 3 del artículo 2º de la Ley Nº 28932, que delegó en el Poder Ejecutivo la facultad de legislar en materia tributaria, dicho poder podía regular válidamente un tema relativo a los intereses en suspenso, y si bien se hace mención al término modificar, ello comprende la potestad de precisar una disposición legal, asimismo, refiere que si estuviéramos frente a una modificación al tratamiento tributario de los intereses en suspenso, ello no sería incorporada vía disposición complementaria, dado que éstas pretenden complementar algo, y que conforme con la Norma VI del Título Preliminar del Código Tributario las normas solo se derogan o modifican por declaración expresa de otra norma.

Que en relación con el reparo por subvaluación en la venta de bienes adjudicados sostiene que dichos bienes fueron recibidos como dación en pago o por adjudicación como pago de deudas, los cuales fueron vendidos a terceras empresas, siendo que tales bienes al no ser parte del activo fijo fueron tratados como existencias, pues estaban destinados a su venta a terceros, lo que es acorde con el criterio contenido en el Informe Nº 075-2005/SUNAT/2B0000, por lo que a fin de determinar el valor de mercado de las transferencias resultan aplicables las reglas referidas a las existencias.

Que menciona que al no realizar habitualmente operaciones de venta de inmuebles no se puede obtener el valor de mercado en virtud a dichas operaciones, conforme con el numeral 1 del artículo 32º de la Ley del Impuesto a la Renta, por lo que dicho valor deberá ser obtenido de una operación entre partes independientes en condiciones iguales y similares, y que al haber vendido dichos bienes a terceros no vinculados con ella, el valor de las transacciones corresponden al valor de mercado.

Que alega que la aplicación de las normas referidas al valor de mercado no impide que el valor de la venta de un determinado bien sea inferior a su costo computable, criterio que ha sido expuesto en las Resoluciones Nº 873-2-2000 y Nº 703-1-2001, siendo que conforme con las normas del Impuesto a la

 4



Tribunal Fiscal

Nº 19091-2-2013

Renta es válido que el resultado de una enajenación de bienes –ingreso menos costo computable- sea una pérdida y no una ganancia, y que al cuestionarse la deducibilidad de las pérdidas obtenidas por la enajenación de bienes se genera un efecto equivalente a desconocer la deducción del costo de enajenación.

Que afirma que la Administración considera a la tasación como un elemento básico para determinar el valor de mercado de la venta de los bienes adjudicados, ignorando que al tratarse de existencias respecto de las cuales no realiza transacciones frecuentes no se requiere de una tasación para sustentar el valor de mercado.

Que refiere que no obstante lo señalado, solicitó tasación de los bienes observados y que el valor al que acordó transferir los bienes es el denominado valor de realización consignado en las tasaciones respectivas y no el valor comercial, dado que este último no corresponde al importe que estaría dispuesto a pagar un potencial comprador y está dado únicamente por el valor físico del bien considerando los materiales utilizados para su construcción o elaboración, su antigüedad, estado de conservación y conceptos similares, mientras que el valor de realización adicionalmente considera el precio que un comprador informado está en condiciones de pagar en el momento en que se realiza la transacción, criterio que ha sido recogido en la Resolución N° 05126-5-2003.

Que agrega que en virtud a lo expuesto la Administración no puede desconocer el criterio contenido en la citada resolución emitida por este Tribunal así como tampoco lo resuelto en la Resolución N° 05126-5-2003, que confirmó que el valor de realización determinado por el recurrente es el valor de mercado, la que es aplicable sin importar que en dicha resolución el caso trató sobre la transferencia de activos fijos, ya que la tasación tanto para existencias como para activos fijos sirve como elemento para determinar el valor de mercado.

Que respecto del reparo por cuotas de arrendamiento financiero que la Administración considera que han sido indebidamente consideradas para la determinación de los pagos a cuenta, sostiene que la inclusión de tales conceptos se efectuó en cumplimiento de las disposiciones recogidas en la Ley del Impuesto a la Renta, por lo que la base correspondiente no puede variar en los términos desarrollados en la resolución de determinación y en la apelada, por lo que no acepta los reparos y modificaciones efectuadas.

Que en cuanto al coeficiente aplicado por la Administración para determinar los pagos a cuenta del ejercicio 2004, sostiene que se basa en las Resoluciones de Determinación N° 012-003-0011748 y N° 012-003-0012105, giradas por Impuesto a la Renta de los ejercicios 2002 y 2003, las que han sido impugnadas, con lo cual en tanto dichos procedimientos contenciosos no hayan concluido, las determinaciones del Impuesto a la Renta de los ejercicios 2002 y 2003 aplicables para efectos del cálculo de los pagos a cuenta del año 2004, son las determinaciones que efectuó, las que son válidas a menos que sean dejadas sin efecto por una rectificatoria o por una resolución de determinación firme.

Que asimismo, indica que la Administración considera que su saldo a favor por Impuesto a la Renta de ejercicios anteriores al 2004 es de cero, lo cual se sustenta en la Resolución de Determinación N° 012-003-0012105 correspondiente al ejercicio 2003 y que al haber sido impugnada, no puede desconocérsele el saldo a favor arrastrable a ejercicios siguientes, conforme a las razones expuestas precedentemente.

Que finalmente, en virtud de lo expuesto señala que debe dejarse sin efecto las resoluciones de determinación impugnadas materia de autos y las resoluciones de multa emitidas en base a dichas resoluciones.

Que en el presente caso, se observa de folios 562 a 566, que el 10 de enero de 2006 se notificó a la recurrente la Carta N° 060011176750-01 SUNAT y el Requerimiento N° 0121060000010, mediante el

 5 



Tribunal Fiscal

Nº 19091-2-2013

cual la Administración le inició un procedimiento de fiscalización por Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2004, solicitándole diversa documentación e información tributaria y contable.

Que como consecuencia del referido procedimiento de fiscalización se advierte de folios 1083 a 1111 que la Administración reparó la base imponible correspondiente a los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2004, por lo siguiente: i) ingresos en suspenso, ii) subvaluación en la venta de bienes adjudicados, iii) cuotas de arrendamiento financiero omitidas y iv) observaciones al coeficiente utilizado para la determinación de los pagos a cuenta.

Que en atención a los citados reparos la Administración emitió las Resoluciones de Determinación N° 012-003-0013199 a N° 012-003-0013210, de folios 1061 a 1113, por los intereses correspondientes a las omisiones detectadas por pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2004, y giró las Resoluciones de Multa N° 012-002-0012504 a N° 012-002-0012515, de folios 1037 a 1060, por la infracción prevista en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, vinculadas a dicho tributo y períodos.

Que previamente al análisis de la procedencia de los reparos y multas por los que se emitieron los precitados valores, resulta pertinente analizar la nulidad deducida por la recurrente respecto de las resoluciones de determinación impugnadas, en el sentido que no estarían debidamente motivadas con relación al reparo por ingresos en suspenso así como tampoco la resolución apelada en dicho extremo, al no detallar las razones por las que consideró que tales resoluciones se encontraban debidamente motivadas ni haber explicado si se cumplió con valorar sus argumentos expuestos en el escrito de 3 de julio de 2007, y dejar constancia motivada del análisis realizado; y en el sentido que se sustentan en las Resoluciones de Determinación N° 012-003-0011748 y N° 012-003-0012105, emitidas por Impuesto a la Renta de los ejercicios 2002 y 2003, no obstante que las mismas se encontraban impugnadas, dándole de este modo indebida ejecutoriedad a dichos valores.

Que de acuerdo con el artículo 77° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, la resolución de determinación deberá ser formulada por escrito y expresará: (1) el deudor tributario, (2) el tributo y el período al que corresponda, (3) la base imponible, (4) la tasa, (5) la cuantía del tributo y sus intereses, (6) los motivos determinantes del reparo u observación, cuando se rectifique la declaración tributaria, y (7) los fundamentos y disposiciones que la amparen.

Que de las resoluciones de determinación impugnadas, de fojas 1061 a 1113, se aprecia que consignan el deudor tributario, el tributo y período acotado, la base imponible, la tasa aplicada, la cuantía del tributo y sus intereses, y las disposiciones que los amparan, detallándose cada una de las operaciones observadas, los motivos determinantes de los reparos y la base legal que los sustenta.

Que de la revisión de los anexos que forman parte integrante de los valores impugnados se verifica que exponen los motivos determinantes del reparo u observación, así como los fundamentos y disposiciones que los amparan, haciendo referencia además a los requerimientos emitidos durante el procedimiento de fiscalización, a los hechos verificados en la fiscalización y a los documentos exhibidos, de lo que se concluye que la recurrente tuvo conocimiento de los motivos que sustentaron los reparos observados, encontrándose por tanto las resoluciones de determinación impugnadas conforme con los requisitos establecidos por el artículo 77° del Código Tributario, por lo que carece de sustento en este extremo la nulidad invocada.

Que asimismo, de la revisión de la resolución de intendencia apelada, de folios 1307 a 1349, se advierte que la Administración además de señalar los fundamentos fácticos y legales por los cuales concluye que los valores impugnados se encuentran debidamente motivados, consigna la base legal pertinente, así

 6



Tribunal Fiscal

Nº 19091-2-2013

como los hechos y el análisis de los motivos por los cuales mantiene los reparos efectuados en fiscalización y contenidos en las resoluciones de determinación materia de impugnación.

Que de igual modo, a folio 1325 la Administración precisó en la apelada respecto del escrito de 3 de julio de 2007 -el cual según la recurrente no fue valorado en cuanto a la aplicación de la segunda disposición complementaria final del Decreto Legislativo Nº 979- que en los anexos de los valores impugnados, a folios 1102 y 1111, se hizo referencia al Resultado del Requerimiento Nº 0122070000837, el cual dio atención al citado escrito, en el que conforme se aprecia a folio 192 se expuso que dicha norma no era aplicable a la recurrente al haber entrado en vigencia el 1 de enero de 2008 y al no tener el carácter de precisión, todo con relación al reparo por ingresos en suspenso.

Que en tal sentido, se verifica de autos que la Administración emitió pronunciamiento sobre cada uno de los aspectos materia de impugnación, consignándose los fundamentos de hecho y derecho que los sustentan, por lo que se encuentra debidamente motivada, no advirtiéndose de lo actuado alguna vulneración al debido procedimiento.

Que respecto del argumento de la recurrente en el sentido que las resoluciones de determinación impugnadas son nulas al sustentarse en las Resoluciones de Determinación Nº 012-003-0011748 y Nº 012-003-0012105, emitidas por el Impuesto a la Renta de los ejercicios 2002 y 2003, no obstante que las mismas se encontraban impugnadas, dándole de este modo indebida ejecutoriedad a dichos valores, cabe señalar que de conformidad con los artículos 9º y 192º de la Ley Nº 27444, todo acto administrativo se considera válido en tanto su pretendida nulidad no sea declarada por autoridad administrativa o jurisdiccional, según corresponda, y tendrá carácter ejecutorio, salvo disposición legal expresa en contrario, mandato judicial o que esté sujeto a condición o plazo conforme a ley.

Que estando a lo expuesto, en tanto que a la fecha de emisión de los valores impugnados, las Resoluciones de Determinación Nº 012-003-0011748 y Nº 012-003-0012105, giradas por el Impuesto a la Renta de los ejercicios 2002 y 2003, no habían sido dejadas sin efecto, las mismas podían servir de sustento a la Administración para la determinación de la obligación tributaria de los ejercicios siguientes y por ende a la emisión de las resoluciones de determinación materia de autos, lo que no vulnera el derecho de defensa y debido procedimiento puesto que la procedencia final de los reparos efectuados en los ejercicios 2002 y 2003, que tienen incidencia en el Impuesto a la Renta del ejercicio 2004 en cuanto a omisiones por cambio de coeficiente en los pagos a cuenta y desconocimiento del saldo a favor de períodos anteriores, dependerá de los resultados de los procedimientos contenciosos iniciados al respecto, a efecto de determinar la procedencia de los reparos materia de autos que guarden relación.

Que la no ejecutoriedad a que se refiere el artículo 115º del Código Tributario¹, invocada por la recurrente corresponden a la exigibilidad coactiva de la deuda, esto es, las acciones de coerción dentro de un procedimiento de cobranza coactiva iniciado por la Administración para el que se exige, tratándose de resoluciones de determinación, que hayan sido notificadas y que no se haya formulado recurso impugnativo dentro del plazo de ley, procedimiento distinto y posterior al de determinación de las obligaciones tributarias.

Que en tal sentido, la sola interposición de un recurso impugnativo no suspende ni altera los efectos jurídicos de un acto administrativo, por lo que carece de sustento la nulidad invocada en este extremo.

¹ De acuerdo con el inciso a) del artículo 115º del citado código, sustituido por Decreto Legislativo Nº 969, se considera deuda exigible susceptible de dar inicio a un procedimiento de cobranza coactiva, la establecida mediante resolución de determinación o de multa o la contenida en la resolución de pérdida del fraccionamiento notificadas por la Administración y no reclamadas en el plazo de ley.



Tribunal Fiscal

Nº 19091-2-2013

Que estando a lo expuesto, corresponde analizar la procedencia de los reparos contenidos en las Resoluciones de Determinación Nº 012-003-0013199 a Nº 012-003-0013210, a efectos de determinar si dichos valores han sido emitidos conforme a ley.

Ingresos en suspenso

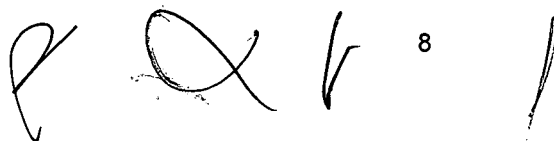
Que del Anexo Nº 01 al Requerimiento Nº 0122060002029, de folios 488 a 491, la Administración solicitó a la recurrente que presentara diversa documentación vinculada a la Cuenta 8104 – Ingresos en Suspenso respecto de los períodos de enero a diciembre de 2004 y mediante el numeral 1.5 del referido anexo le comunicó que durante la fiscalización observó que no había incluido dentro de la base imponible de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta del ejercicio 2004, los ingresos en suspenso registrados en la Cuenta 8104 respecto de los períodos enero a mayo de 2004 por un total de S/. 40 188 688,00, por lo que le solicitó que explique por escrito y con documentación sustentatoria, indicando la base legal respectiva, el por qué de dicho proceder, citándose como base legal el inciso h) del artículo 37º y el artículo 57º de la Ley del Impuesto a la Renta, así como el artículo 33º de su Reglamento.

Que en respuesta al citado requerimiento la recurrente mediante escrito de 16 de octubre de 2006, de folios 464 a 487, señaló que los ingresos en suspenso de acuerdo con el artículo 57º de la Ley del Impuesto a la Renta, no califican como ingresos devengados, por lo que no deben formar parte de la base imponible de dicho impuesto, dado que de acuerdo con las normas contables los ingresos provenientes de una transacción se consideran devengados y deben ser reconocidos en resultados cuando existe certeza en el cumplimiento de la obligación, siendo que los ingresos en suspenso se refieren a intereses y comisiones provenientes de colocaciones clasificadas como refinanciadas, vencidas o en cobranza judicial, respecto de las cuales no existe certeza en el cumplimiento de la obligación.

Que en el Anexo Nº 01 al Resultado del Requerimiento Nº 0122060002029, de folios 406 a 457, la Administración dio cuenta del citado escrito y señaló a folios 406 a 408, que la recurrente proporcionó la información del movimiento anual por cada deudor mas no a nivel mensual, y que respecto de los meses con movimiento negativo –junio a diciembre de 2004- no identificó los deudores que conforman los movimientos mencionados; tampoco proporcionó el detalle de los movimientos mensuales que corresponden a los movimientos negativos de los meses requeridos; tampoco sustentó los movimientos negativos de los deudores incluidos en el archivo que se le proporcionó que hayan sido reconocidos como ingresos gravables para efectos de la determinación del Impuesto a la Renta anual de tercera categoría ni precisó en qué ejercicio estos movimientos han sido reconocidos como ingresos gravables para efectos de la determinación del Impuesto a la Renta anual de tercera categoría; asimismo tampoco señaló el año, el mes ni los asientos contables de registro ni adjuntó la documentación sustentatoria fehaciente respectiva por los movimientos negativos de los deudores que evidencien el reconocimiento como ingreso gravable de dichos importes en su respectivo ejercicio de acuerdo a lo que se le solicitó, motivos por los cuales se mantuvo las observaciones efectuadas a la base imponible de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a mayo de 2004 por S/. 40 188 688,00.

Que conforme con el inciso a) del artículo 1º del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta aprobado por Decreto Supremo Nº 054-99-EF, sustituido por Decreto Legislativo Nº 945, vigente en los períodos acotados, señala que dicho impuesto grava las rentas que provengan del capital, del trabajo y de la aplicación conjunta de ambos factores, entendiéndose como tales aquéllas que provengan de una fuente durable y susceptible de generar ingresos periódicos.

Que el inciso a) del artículo 28º de la citada ley, dispone que son rentas de tercera categoría las derivadas del comercio, la industria o minería; de la explotación agropecuaria, forestal, pesquera o de otros recursos naturales; de la prestación de servicios comerciales, industriales o de indole similar, como transportes, comunicaciones, sanatorios, hoteles, depósitos, garages, reparaciones, construcciones,

 8



Tribunal Fiscal

Nº 19091-2-2013

bancos, financieras, seguros, fianzas y capitalización; y, en general, de cualquier otra actividad que constituya negocio habitual de compra o producción y venta, permuta o disposición de bienes.

Que asimismo, de conformidad con el inciso a) del artículo 57° de la mencionada ley, sustituido por Decreto Legislativo N° 945, las rentas de la tercera categoría se considerarán producidas en el ejercicio comercial en que se devenguen.

Que de otro lado, el artículo 85° de la misma ley, establece que los contribuyentes que obtengan rentas de tercera categoría abonarán con carácter de pago a cuenta del Impuesto a la Renta que en definitiva les corresponda por el ejercicio gravable, dentro de los plazos previstos por el Código Tributario, cuotas mensuales que determinarán aplicando a los ingresos netos obtenidos en el mes, ya sea un coeficiente de acuerdo con el inciso a) de dicho artículo o un porcentaje, de acuerdo con el inciso b) del mismo.

Que el tercer párrafo del precitado artículo, sustituido por Ley N° 27513, establece que se consideran ingresos netos el total de ingresos gravables de la tercera categoría, devengados en cada mes menos las devoluciones, bonificaciones, descuentos y demás conceptos de naturaleza similar que respondan a la costumbre de la plaza.

Que cabe señalar, que a la recurrente, al estar constituida como banco, le son aplicables además de su legislación específica, las normas que regulan el Sistema Financiero, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 1° de la Ley N° 26702, Ley General del Sistema Financiero y del Sistema de Seguros y Orgánica de la Superintendencia de Banca y Seguros.

Que según el criterio expuesto por este Tribunal en las Resoluciones N° 10240-4-2001 y N° 07942-4-2008: *"los intereses y comisiones que se registran en las cuentas "Ingresos en Suspense" y en "Cobranza Judicial" son los provenientes de créditos concedidos en situación de vencidos que, al constituir un rendimiento por la colocación de capitales, en este caso de una entidad financiera, se encuentran gravados con el Impuesto a la Renta de tercera categoría en la medida que se van produciendo (inciso a) del artículo 1° de la Ley del Impuesto a la Renta aprobada por Decreto Legislativo N° 774), imputándose al ejercicio en que se devenguen (inciso a) del artículo 57° de la misma Ley)".*

Que además en la citada Resolución N° 10240-4-2001 se precisó que si se atendiera al párrafo 7 del Capítulo IV de la Resolución S.B.S. N° 572-97, según el cual los intereses y comisiones [en suspenso] serán reconocidos en la cuenta de resultados solo cuando sean efectivamente percibidos, se entraría en conflicto con el mencionado artículo 57° de la Ley del Impuesto a la Renta, que establece el criterio de lo devengado para las rentas de tercera categoría, en contraposición al criterio de lo percibido, por lo que las normas de la S.B.S., que permiten a la recurrente el diferimiento de sus intereses vencidos y en cobranza judicial no tienen incidencia tributaria, debiendo imputarse al ejercicio en que se devengaron.

Que de las normas glosadas y el criterio jurisprudencial precedentemente citado, se advierte que al originarse los "intereses en suspenso" en la colocación de capitales efectuada por empresas del sistema financiero, éstos constituyen ingresos gravables de la tercera categoría para efectos del Impuesto a la Renta, que deben de reconocerse como ingresos en el ejercicio comercial en el que se devenguen de conformidad con lo regulado en el artículo 57° de la Ley del Impuesto a la Renta, y, en consecuencia, también deben considerarse en la determinación de los pagos a cuenta del impuesto en mención, toda vez que de acuerdo con el precitado artículo 85° de la Ley del Impuesto a la Renta se consideran ingresos netos para efectos de los pagos a cuenta al total de ingresos gravables de la tercera categoría devengados en cada mes menos las devoluciones, bonificaciones, descuentos y demás conceptos de naturaleza similar que respondan a la costumbre de la plaza.

Que en consecuencia, al constituir los "intereses en suspenso" ingresos gravables de la tercera categoría para efectos del Impuesto a la Renta, deben reconocerse como ingresos en el ejercicio comercial en que

 9



Tribunal Fiscal

Nº 19091-2-2013

se devenguen, y por ende, deben considerarse en la determinación de los pagos a cuenta del impuesto en mención, en tal sentido, la recurrente debió incluir los intereses por créditos vencidos y en cobranza judicial, así como los intereses por créditos refinanciados, en la determinación de sus pagos a cuenta del Impuesto a la Renta, por lo que correspondería confirmar la apelada en este extremo.

Que no obstante, teniendo en cuenta que en los ejercicios 2000, 2001, 2002 y 2003 la Administración habría reparado los intereses en suspenso en aplicación del principio de lo devengado, y siendo que en el ejercicio 2004 parte de dichos intereses habrían sido considerados por la recurrente en aplicación del principio de lo percibido como ingresos gravados durante dicho ejercicio, corresponde que la Administración realice la verificación correspondiente a fin de reliquidar los importes registrados por la recurrente en la Cuenta 8104 – Rendimientos de Créditos y Rentas en Suspenso, excluyendo los ingresos que por este concepto se hubieran devengado en ejercicios anteriores².

Que en cuanto al tratamiento tributario de los intereses en suspenso, es preciso indicar que éste cambió a partir del 1 de enero de 2008, fecha en que entró en vigencia el Decreto Legislativo N° 979³, cuya Disposición Complementaria y Final estableció que los intereses en suspenso por créditos en situación de vencidos que, en estricto cumplimiento de las disposiciones dictadas por la Superintendencia de Banca, Seguros y Administradoras de Fondos de Pensiones, se contabilizan como ingresos o rendimientos en suspenso por las empresas del sistema financiero, no se consideran devengados para efectos del inciso a) del artículo 57° de la Ley, indicando que una vez percibidos se considerarán ingresos gravables en el ejercicio correspondiente.

Que respecto a lo indicado por la recurrente referido a que la citada norma es interpretativa o aclaratoria, cabe señalar que de acuerdo a lo indicado en diversas resoluciones de este Tribunal como la Resolución N° 206-2-2000, la ley interpretativa rige desde la fecha de vigencia de la ley interpretada, siempre que se trate de una norma del mismo rango y el texto contenido en la nueva ley tenga el sentido que desde siempre quiso dar el legislador a la ley interpretada.

Que la Disposición Complementaria y Final del Decreto Legislativo N° 979 no es una norma interpretativa o aclaratoria, como afirma la recurrente, pues no resuelve una duda interpretativa respecto del criterio del devengado recogido en el artículo 57° de la Ley del Impuesto a la Renta – al resultar claro que el término “devengado” se refiere solamente a los casos de reconocimiento de ingresos que no sean determinados por la percepción de los mismos⁴; por el contrario, dicha disposición complementaria y final, confiere un tratamiento particular a los intereses en suspenso a partir del 1 de enero de 2008, siendo que los hechos sucedidos con anterioridad a ella respecto de los intereses en suspenso de las empresas del sistema financiero, se mantienen bajo la aplicación del criterio general del devengado, recogido en el artículo 57° de la Ley del Impuesto a la Renta, a efectos de reconocer sus ingresos e imputarlos a determinado ejercicio.

Que en ese sentido, antes del Decreto Legislativo N° 979 no existía duda de interpretación respecto de los alcances del inciso a) del artículo 57° de la Ley del Impuesto a la Renta, por lo que la Segunda Disposición Complementaria Final del Decreto Legislativo N° 979 no es una norma interpretativa o aclaratoria, sino que introduce un nuevo supuesto normativo para el reconocimiento de ingresos de las

² Similar criterio se ha establecido en la Resolución N° 15067-4-2013.

³ El citado Decreto Legislativo N° 979, modificó el Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, y fue publicado en el diario oficial El Peruano el 15 de marzo de 2007, y entró en vigencia el 1 de enero de 2008 según lo establecido por la Primera Disposición Complementaria y Final del citado decreto.

⁴ Como es el caso de ingresos de perceptores de rentas de primera, segunda, cuarta y quinta categorías, que se rigen por el criterio de lo percibido, según el artículo 59° de la Ley del Impuesto a la Renta. Lo que se encuentra de acuerdo con lo señalado en la Resolución de este Tribunal N° 10240-4-2001. Asimismo, cabe precisar que tal afirmación no excluye el hecho que el momento del devengo de un ingreso coincida con el momento de su percepción.

 10



Tribunal Fiscal

Nº 19091-2-2013

entidades del sistema financiero en el caso de los intereses en suspenso, en tal sentido, lo señalado por la recurrente respecto a las facultades otorgadas al Poder Ejecutivo no resultan pertinentes.

Que asimismo, el hecho que tal norma se encuentre en una disposición complementaria y final, no le otorga el carácter de norma interpretativa, por tanto, lo afirmado por la recurrente al respecto, carece de sustento.

Que es de precisar que la sentencia de la Sala Civil de la Corte Suprema que invoca la recurrente, no constituye un precedente vinculante, por lo que este Tribunal no está obligado a adoptar dicho criterio.

Subvaluación en la venta de bienes adjudicados

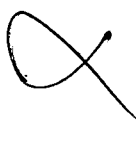
Que el artículo 85º del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta aprobado por Decreto Supremo Nº 054-99-EF, dispone que los contribuyentes que obtengan rentas de tercera categoría abonaran con carácter de pago a cuenta del Impuesto a la Renta que en definitiva les corresponda por el ejercicio gravable, dentro de los plazos previstos por el Código Tributario, cuotas mensuales que determinarán sobre la base de aplicar a los ingresos netos obtenidos en el mes un coeficiente o porcentaje, de acuerdo con el sistema que corresponda, asimismo, precisa que para efecto de lo dispuesto en dicho artículo se consideran ingresos netos el total de ingresos gravables de tercera categoría devengados en cada mes menos las devoluciones, bonificaciones, descuentos y demás conceptos de naturaleza similar que respondan a la costumbre de la plaza.

Que de acuerdo al numeral 1 del artículo 32º de la citada Ley del Impuesto a la Renta, modificada por Ley Nº 27356, aplicable al presente caso, en los casos de ventas, aportes de bienes y demás transferencias de propiedad a cualquier título, así como prestación de servicios y cualquier otro tipo de transacción, el valor asignado a los bienes, servicios y demás prestaciones, para efectos del Impuesto, será el de mercado. Si el valor asignado difiere del de mercado, sea por sobrevaluación o subvaluación, la SUNAT procederá a ajustarlo tanto para el adquirente como para el transferente. Para los efectos de la presente ley se considera valor de mercado, en el caso de existencias, el que normalmente se obtiene en las operaciones onerosas que la empresa realiza con terceros. En su defecto, se considera el valor que se obtenga en una operación entre sujetos no vinculados en condiciones iguales y similares.

Que este Tribunal ha señalado en las Resoluciones Nº 01060-1-2007 y Nº 3721-2-2004, entre otras, que el valor de mercado no se encuentra relacionado con el costo de ventas o de producción ni con el precio de lista, los cuales pueden ser inferiores o superiores al valor de mercado, pudiendo ocurrir que una empresa venda sus bienes por debajo del costo si el valor de mercado es menor.

Que asimismo, en la Resolución Nº 00898-4-2008 se establece que la Administración se encuentra facultada a efectuar reparos por subvaluación de existencias, debiendo considerarse como valor de mercado aquél valor que se utiliza en las operaciones realizadas 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 la que ésta se efectuó (términos contractuales, estrategias de negocios etc.), de lo que fluye que es importante que las diferencias que existan entre las transacciones objeto de comparación no puedan afectar materialmente el precio del bien.

Que mediante el numeral 1 del Anexo Nº 01 al Requerimiento Nº 0122070000070, de folios 402 a 405, la Administración comunicó a la recurrente que de la revisión de sus cuentas contables se observó que existían bienes adjudicados que habían sido vendidos por debajo de su valor de costo, conforme al detalle expuesto en el Anexo Nº 02 de dicho requerimiento, de folio 393, por lo que le solicitó que explique por escrito el por qué de dicho proceder y que presente informe técnico de tasación y/o documentación que sustente el registro contable en libros del valor del bien, los asientos contables de la

   11 



Tribunal Fiscal

Nº 19091-2-2013

venta del bien adjudicado, contratos de compraventa, informe técnico de tasación y/o documentación que sustente el valor de venta de los bienes adjudicados transferidos, entre otros documentos.

Que en respuesta al citado requerimiento, mediante escrito de 7 de febrero de 2007, de folios 340 a 382, la recurrente señaló que los bienes observados fueron recibidos por adjudicación como pago de deudas, los cuales fueron vendidos, siendo que tales bienes al no ser parte del activo fijo fueron tratados como existencias, y que al haber vendido dichos bienes a terceros no vinculados con ella, el valor de las transacciones corresponden al valor de mercado; asimismo, indicó que la aplicación de las normas referidas al valor de mercado no impiden que el valor de la venta de un determinado bien sea inferior a su costo computable.

Que en el punto 1.1 del Anexo Nº 01 al Resultado del Requerimiento Nº 0122070000070, de folios 330 y 331, la Administración dio cuenta del citado escrito y reparó el importe de S/. 153 127,00 con relación a cuatro bienes inmuebles y sacos de café, de folios 295 y 296, por la diferencia existente entre el valor de venta de dichos bienes que le fueron adjudicados y el respectivo valor de tasación que presentó la recurrente, siendo que el valor comercial según tasación resultaba mayor en comparación con el valor de venta anotado en los registros contables; asimismo, se indicó que el valor de tasación a considerar en comparación con el valor de venta efectuado por la recurrente no es el valor de realización en el mercado sino el valor comercial, y que las deducciones basadas en estimaciones para llegar al valor de realización considerados en las tasaciones no fueron tenidos en cuenta, pues se trataban de gastos estimados que podían haber sido incurridos o no, y de haber sido efectuados serían contabilizados y deducidos posteriormente, siendo que la recurrente tenía registrado contablemente gastos relacionados a bienes adjudicados en el ejercicio 2004.

Que del Anexo Nº 02 al Resultado del Requerimiento 0122070000070, de folios 295 y 296, se aprecia que el reparo versa sobre los siguientes bienes y ha sido calculado de la siguiente forma:

CÓDIGO	DESCRIPCIÓN	VALOR VENTA S/. (A)	INFORMES DE TASACIÓN		MONTO TOTAL DEL REPARO S/. (B-A)
			VALOR COMERCIAL S/. (B)	Folio	
A-784	Calle Los Morochucos 165 Dpto. 201 y Estacionamiento 3, Surco	216 060,00	277 386,00	145 a 148	61 326,00
A-685	Lote 1 Mz.94, Distrito de Oyotun, Lambayeque	22 743,50	38 796,80	103 a 105	16 053,30
A-865	El Ramo El Molino, Distrito de José Luis Bustamante y Rivero, Arequipa	41 040,00	57 982,40	87 a 89	16 942,40
A-742a	Lote Terreno Nº 12 Mz. 66 con frente a Calle Las Pomas, Urb. Rinconada	59 490,00	72 485,00	69 a 72	12 995,00
B-496-497	641 sacos de café pergamino y 1,075 sacos de café bola caracol	57 860,18	103 670,59	58 y 59	45 810,41
	TOTAL				153 127,11

Que cabe señalar que tanto la recurrente como la Administración, según folio 1315, coinciden en que los referidos bienes al formar parte de una acción de cobranza, esto es, al haber sido otorgados en dación en pago o por adjudicación judicial, califican como existencias para efectos del Impuesto a la Renta.

Que en tal sentido, a fin de determinar el valor de mercado de tales bienes resulta aplicable el numeral 1 del artículo 32º antes citado, por lo que de acuerdo a la citada norma y los criterios jurisprudenciales citados, la Administración a efecto de determinar el reparo por subvaluación de existencias, debía

12



Tribunal Fiscal

Nº 19091-2-2013

considerar como valor de mercado aquél obtenido de las operaciones onerosas que la recurrente realizase con terceros, y en su defecto, el valor que se obtenga en una operación entre sujetos no vinculados en condiciones iguales y similares, para lo cual debía considerar operaciones efectuadas en las mismas circunstancias económicas y de mercado en que se efectuaron las ventas de los referidos inmuebles, como son la fecha de transferencia, términos contractuales, entre otros. Siendo que no resulta suficiente para efectuar el presente reparo el hecho que la venta de los bienes se haya realizado por debajo del valor de su costo.

Que no obstante, la Administración a efecto de determinar el valor de mercado de las existencias, no verificó la realización de operaciones similares a las referidas ventas, efectuadas entre la recurrente y terceros, o entre sujetos no vinculados, sino que se sustentó en informes de tasación, pese a que el valor de tasación no estaba contemplado para determinar el valor de mercado en el caso de existencias según el citado numeral 1 del artículo 32º, lo que se encuentra acorde al criterio contenido en la Resolución Nº 03709-1-2006.

Que en ese sentido, la valorización efectuada por la Administración no se encuentra conforme a ley, por lo que procede levantar el presente reparo y revocar la apelada en este extremo.

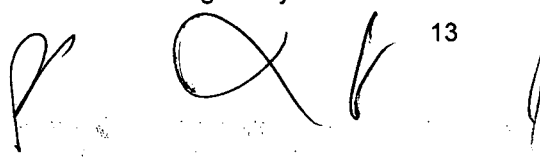
Que al haberse revocado el presente reparo, no resulta necesario emitir pronunciamiento sobre los alegatos formulados por la recurrente.

Cuotas de arrendamiento financiero omitidas

Que mediante el numeral 1 del Anexo Nº 01 al Requerimiento Nº 0122070000836, de folios 284 y 285, la Administración comunicó a la recurrente que de la verificación de los papeles de trabajo de adiciones y deducciones según la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta del ejercicio 2004, detectó que omitió adicionar bajo el concepto "Cuotas devengadas IB y BL" las cuotas de arrendamiento financiero devengadas por un importe de S/. 1 130 538,00, con relación a los contratos de arrendamiento financiero firmados con las empresas Austral Group S.A., Santa Elena E.I.R.L., Corporación del Mar S.A., Metalpack S.A. y Fibras Marinas S.A., conforme con el detalle contenido en los Anexos 02 y 03 de dicho requerimiento, de folios 270 a 274, y que se verificó que adicionó en exceso cuotas de arrendamiento financiero vía declaración jurada anual por un total de S/. 987 319,00, por lo que le solicitó a la recurrente que presentara sus descargos correspondientes con la respectiva documentación.

Que en respuesta al citado requerimiento la recurrente presentó un escrito de 2 de julio de 2007, de folios 249 a 258, en el que señaló en su Punto 1 con relación a las cuotas de arrendamiento financiero que no habrían sido reconocidas por ella, que aceptaba dicha observación respecto al contrato celebrado con la empresa Santa Elena E.I.R.L., por lo que procedería a regularizar los ingresos respectivos en su debida oportunidad; de otro lado, con relación a los demás contratos de arrendamiento financiero observados, manifestó que los ingresos provenientes de las cuotas de arrendamiento si habían sido debidamente reconocidos como ingresos tributarios en el ejercicio 2004 y que se debían considerar las modificaciones introducidas al contrato que celebró con la empresa Fibras Marinas S.A.; finalmente, aceptó que adicionó en exceso cuotas de arrendamiento financiero en el ejercicio 2004, lo cual también sería oportunamente regularizado.

Que en el Anexo Nº 01 al Resultado del Requerimiento Nº 0122070000836, de fojas 233 a 248, la Administración dio cuenta del citado escrito y señaló que la recurrente sustentó las observaciones efectuadas con relación a los contratos de arrendamiento financiero celebrados con Austral Group S.A., Corporación del Mar S.A., Metalpack S.A. y Fibras Marinas S.A., en tanto que respecto del contrato celebrado con Santa Elena E.I.R.L. señaló que la recurrente no sustentó la observación efectuada, por lo que se reparaba el monto de S/. 55 210,00 por concepto de cuotas periódicas (capital más intereses) de arrendamiento financiero devengadas y no reconocidas en el ejercicio gravable, respecto de los períodos

 13



Tribunal Fiscal

Nº 19091-2-2013

de enero a julio de 2004, conforme con el detalle contenido en el Anexo Nº 02 al resultado del referido requerimiento, de folio 232, reparo que precisó fue aceptado por la recurrente.

Que asimismo, la Administración refirió en el mencionado Resultado al Requerimiento Nº 0122070000836 que se verificó que la recurrente adicionó en exceso cuotas de arrendamiento financiero vía declaración jurada anual por un total de S/. 987 319,00, monto que se reconocería para efectos de la determinación del reparo por este concepto, por lo que determinó un total de cuotas adicionadas en exceso por el importe de S/. 932 109,00, siendo que el 24 de agosto de 2007, la recurrente presentó su declaración rectificatoria mediante el PDT 654 Nº 02002806-15, a través del cual rectificó el importe determinado en fiscalización por S/. 932,109.00, folio 241.

Que en virtud a lo expuesto la Administración concluyó que existían cuotas de arrendamiento devengadas no reconocidas por S/. 55 210.00 y cuotas adicionadas en exceso según declaración jurada anual por S/. 987 319,00, con lo cual el total de cuotas adicionadas en exceso vía dicha declaración anual era de S/. 932 109,00, importe que fue reconocido por la recurrente al presentar se declaración rectificatoria.

Que en tal sentido al haber sido aceptado por la propia recurrente el reparo materia de autos corresponde mantenerla y confirmar la resolución apelada en este extremo.

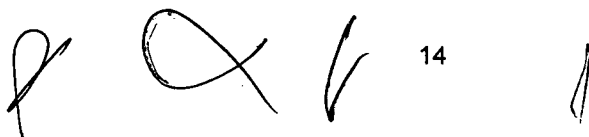
Coefficiente de pagos a cuenta y saldo a favor de ejercicios anteriores

Que del "Anexo Nº 02 de las Resoluciones de Determinación 2" impugnadas, de fojas 1108 a 1110, se aprecia que la Administración determinó los coeficientes aplicables a los pagos a cuenta de Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2004, sobre la base de reparos efectuados al Impuesto a la Renta de los ejercicios 2002 y 2003, contenidos en las Resoluciones de Determinación Nº 012-003-0011748 y Nº 012-003-0012105, respectivamente.

Que conforme se señala en la Resolución del Tribunal Fiscal Nº 15067-4-2013, la reclamación formulada contra la Resolución de Determinación Nº 012-003-0011748, girada por Impuesto a la Renta del ejercicio 2002, fue declarada inadmisibles mediante Resolución de Intendencia Nº 0150140006327, la que a su vez, fue materia de apelación, signada con Expediente Nº 9557-2007, siendo que este Tribunal mediante Resolución Nº 01703-10-2011, revocó la citada resolución de intendencia, disponiendo que la Administración admitiera a trámite la referida reclamación.

Que según se indica en la citada Resolución del Tribunal Fiscal Nº 15067-4-2013, la reclamación fue declarada fundada por la Administración a través de la Resolución de Intendencia Nº 0150140009934, disponiendo además la nulidad de los valores impugnados; no obstante, la Administración emitió la Resolución de Determinación Nº 012-003-0026775 y la Resolución de Multa Nº 012-002-0019055, giradas por Impuesto a la Renta del ejercicio 2002, y por la infracción tipificada por el numeral 1 del artículo 178º del Código Tributario, las cuales a su vez fueron materia de recurso de reclamación que fue declarado infundado mediante la Resolución de Intendencia Nº 0150140010464, la misma que fue apelada ante este Tribunal, y fue materia de la Resolución Nº 14985-4-2013, de 25 de setiembre de 2013 que dispuso revocar la Resolución de Intendencia Nº 0150140007959, en determinados reparos y confirmó en otros, disponiendo que la Administración procediera conforme lo dispuesto en dicha resolución.

Que asimismo, contra la Resolución de Determinación Nº 012-003-0012105 girada por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2003, la recurrente formuló recurso de reclamación que fue declarado infundado mediante Resolución de Intendencia Nº 0150140007959, la cual fue apelada y resuelta por este Tribunal mediante Resolución Nº 15068-4-2013.

 14



Tribunal Fiscal

N° 19091-2-2013

Que la citada Resolución N° 15068-4-2013, dispuso revocar la Resolución de Intendencia N° 0150140007959 de 30 de diciembre de 2009, en el extremo referido a los reparos por pérdida en la venta de bienes adjudicados, subvaluación en la venta de bienes adjudicados, por proporcionalidad de gastos financieros no deducible en cuanto a que no consideró como ingresos financieros gravados a los registrados en la Cuenta 52 – Ingresos por servicios financieros, y los importes por diferencia de cambio por operaciones varias (operaciones *spot* en moneda extranjera), por considerar como ingresos financieros exonerados a las ganancias de capital por la enajenación de valores; el extremo del reparo por proporcionalidad de gastos comunes no deducibles, por cuanto al calcularse éste se consideró como rentas gravadas el importe del reparo por subvaluación en la venta de bienes; y respecto al desconocimiento de los saldos a favor de ejercicios anteriores y pérdida tributaria de ejercicios anteriores y en estos extremos la resolución de multa vinculada, debiendo la Administración proceder conforme con lo dispuesto en la citada resolución, y confirmó en lo demás que contiene.

Que en tal sentido, toda vez que la determinación del Impuesto a la Renta de los ejercicios 2002 y 2003 contenida en las Resoluciones de Determinación N° 012-003-0026775 y N° 012-003-0012105, será reliquidado teniendo en cuenta lo dispuesto en las Resoluciones N° 15068-4-2013 y N° 14985-4-2013, lo que a su vez incidirá en la determinación de los coeficientes aplicables a los pagos a cuenta materia de análisis, así como en el saldo a favor de ejercicios anteriores susceptible de ser aplicado contra la deuda de tales pagos a cuenta; corresponde revocar la apelada en tal extremo, debiendo la Administración emitir nuevo pronunciamiento respecto de los valores impugnados en este extremo.

Resoluciones de Multa

Que las Resoluciones de Multa N° 012-002-0012504 a 012-002-0012515, de folios 1037 a 1060, giradas por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, se sustentan en los reparos contenidos en las Resoluciones de Determinación N° 012-003-0013199 a N° 012-003-0013210.

Que de acuerdo con el numeral 1 del artículo 178° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, modificado por Decreto Legislativo N° 953, constituye infracción no incluir en las declaraciones ingresos y/o remuneraciones y/o retribuciones y/o rentas y/o patrimonio y/o actos gravados y/o tributos retenidos o percibidos, y/o aplicar tasas o porcentajes o coeficientes distintos a los que les corresponde en la determinación de los pagos a cuenta o anticipos, o declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias en las declaraciones, que influyan en la determinación de la obligación tributaria; y/o que generen aumentos indebidos de saldos o pérdidas tributarias o créditos a favor del deudor tributario y/o que generen la obtención indebida de Notas de Crédito Negociables u otros valores similares; la que se encuentra sancionada con una multa equivalente al 50% del tributo omitido o 50% del saldo, crédito u otro concepto similar determinado indebidamente, o 15% de la pérdida indebidamente declarada, ó 100% del monto obtenido indebidamente, de haber obtenido la devolución, de acuerdo con la Tabla 1 de Infracciones y Sanciones del mismo código, modificada por Decreto Legislativo N° 981, aplicable a personas y entidades generadoras de renta de tercera categoría.

Que en tal sentido, al haberse confirmado algunos reparos, revocado otros y haberse dispuesto que la Administración tenga en cuenta lo resuelto en las Resoluciones N° 15068-4-2013 y N° 14985-4-2013, corresponde emitir similar pronunciamiento y revocar la apelada en este extremo a efectos que la Administración proceda a reliquidar la citadas resoluciones de multa.

Que el Informe Oral se llevó a cabo el 18 de marzo de 2011 con la asistencia de ambas partes, según constancia de Informe Oral N° 0272-2011-EF/TF, de folio 1533.

Con las vocales Zelaya Vidal y Flores Talavera, a quien se llamó para completar Sala, e interviniendo como ponente el vocal Castañeda Altamirano.

 15



Tribunal Fiscal

Nº 19091-2-2013

RESUELVE:

REVOCAR la Resolución de Intendencia N° 0150140007958 de 30 de diciembre de 2008 en el extremo referido al reparo por subvaluación en la venta de bienes adjudicados, cálculo de coeficientes aplicados a los pagos a cuenta y el desconocimiento de saldo a favor de ejercicios anteriores y multas vinculadas; y **CONFIRMARLA** en lo demás que contiene, debiendo la Administración proceder conforme a lo expuesto en la presente resolución.

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

ZELAYA VIDAL
VOCAL PRESIDENTA

CASTAÑEDA ALTAMIRANO
VOCAL

FLORES TALAVERA
VOCAL

Charca Huasupe
Secretario Relator
CAWR/rsc.