



Tribunal Fiscal

N° 04277-1-2015

EXPEDIENTE N° : 13515-2008
INTERESADO :
ASUNTO : Impuesto a la Renta y Multa
PROCEDENCIA : Lima
FECHA : Lima, 28 de abril de 2015

VISTA la apelación interpuesta por

contra la Resolución de Intendencia N° 0150140007644 de 19 de setiembre de 2008, emitida por la Intendencia de Principales Contribuyentes Nacionales de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - SUNAT, que declaró infundada la reclamación formulada contra la Resolución de Determinación N° 012-003-0011913, emitida por Impuesto a la Renta del ejercicio 2002, y la Resolución de Multa N° 012-002-0011405, girada por la infracción tipificada por el numeral 2 del artículo 178° del Código Tributario.

CONSIDERANDO:

Que la recurrente sostiene que en el presente caso, la Administración cuestiona el cumplimiento del requisito para la deducción de la depreciación previsto en el segundo párrafo del inciso b) del artículo 22° del Reglamento de la Ley del Impuesto a Renta, toda vez que parte de la depreciación del ejercicio se consignó en la Cuenta contable 89 - Resultado por Exposición a la Inflación, en lugar de registrarse en la Cuenta contable 68 - Provisiones del ejercicio, no obstante considera que en el citado texto normativo no se precisa que tal depreciación deba encontrarse registrada en una cuenta específica, pues la única exigencia está orientada al cumplimiento de la contabilización de la depreciación del periodo en los libros y registros contables.

Que alega que la apreciación de la Administración, con relación a que la depreciación del periodo debe contabilizarse en la Cuenta contable 68, resulta ilegal, pues en el inciso b) del artículo 22° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta no se prevé como requisito adicional la utilización de una cuenta específica para tal contabilización. Agrega que su posición se encuentra amparada en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 05766-1-2004, pues en ésta se precisa que el requisito reglamentario solo consiste en que la depreciación debe encontrarse contabilizada en los libros y registros contables y no en una forma determinada.

Que señala que la Administración se irroga una facultad que el ordenamiento jurídico no le otorga, al pretender que el cargo por la depreciación se contabilice de acuerdo con su criterio (en una sola cuenta), lo que advierte que es una clara violación del principio de legalidad recogido en el artículo 74° de la Constitución Política del Perú y por la Norma IV del Título Preliminar del Código Tributario.

Que además, indica que la Administración ha reconocido en numerosas oportunidades que en el ejercicio 2002, sí se cumplió con contabilizar la depreciación cuya deducción pretende desconocer, dado que aceptó que parte de ella se contabilizó como Resultado por Exposición a la Inflación (REI) negativo en la Cuenta 89 - Resultado por Exposición a la Inflación. Añade que tal contabilización se produjo como consecuencia de la utilización de un software contable denominado SIGNALS, que ajusta las partidas no monetarias desde la fecha en que se incorporan a la contabilidad (saldos históricos), revirtiendo el ajuste por inflación incorporado en los saldos de las cuentas hasta el año inmediato anterior. Precisa que el procedimiento seguido por el referido software arroja exactamente los mismos resultados que se obtendrían si la depreciación se consignara directamente en la Cuenta contable 68 - Provisión del ejercicio, es decir, calculando el ajuste por inflación del ejercicio sobre la base de los saldos ajustados al año inmediato anterior, aspecto que señala que es reconocido por la Administración y que no origina ninguna distorsión en el resultado del ejercicio.

Que sostiene que el propósito del inciso b) del artículo 22° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta es permitir el control de la Administración Tributaria sobre los importes deducidos por tal concepto, siendo que en su caso se cumple plenamente, dado que se ha podido verificar que la depreciación se



Tribunal Fiscal

N° 04277-1-2015

encuentra anotada en los libros y registros contables, y que su importe se ajusta a lo establecido por las disposiciones legales aplicables.

Que manifiesta que el incumplimiento de las normas sobre ajuste por inflación no puede conllevar al desconocimiento de la depreciación deducida, pues considera que aquellas no constituyen requisitos para gozar del derecho a deducir la depreciación del ejercicio, como equivocadamente interpreta la Administración en la resolución apelada, toda vez que ni la Ley del Impuesto a la Renta ni su Reglamento supeditan el derecho a la deducción de la depreciación al cumplimiento de las normas del REI; por ello, alega que la norma invocada por la Administración referida a los artículos 2°, 3° y 10° del Decreto Legislativo N° 797, los incisos a) y j) del artículo 1° y los incisos c) y d) del artículo 2° de su Reglamento, no contienen referencia alguna directa ni indirecta de la deducción por depreciación regulada por la Ley del Impuesto a la Renta y su Reglamento, en consecuencia, no tiene vinculación con el reparo.

Que anota que en la etapa de reclamo, presentó un Informe emitido por PriceWaterhouse, en donde se concluye que ha cumplido con contabilizar la depreciación de los bienes del activo fijo y que ha tenido en cuenta las disposiciones para el ajuste por inflación del balance general previstas por el Decreto Legislativo N° 797, y que aun en el supuesto negado de considerarse que el procedimiento previsto por tal normatividad no hubiera sido cumplido, el resultado obtenido es exactamente el mismo, por lo que el procedimiento alternativo no derivó en un perjuicio fiscal. Adicionalmente, acota que la Administración no se ha pronunciado sobre el contenido y conclusiones del referido Informe, pues se ha limitado a señalar que dicho documento no es susceptible de ser meritado, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 141° del Código Tributario, hecho que considera que no es aplicable a su caso, dado que el mencionado Informe no es una prueba pre constituida, ni un documento con el que necesariamente debería contarse, siendo además que fue presentado dentro de los 30 días desde la interposición de la reclamación previstos en el artículo 125° del citado Código y que no fue requerido por los auditores de manera específica durante la fiscalización.

Que menciona que este Tribunal en numerosas Resoluciones como las N° 02407-2-2003 y 08657-4-2001, ha interpretado que la disposición contenida en el artículo 141° del Código Tributario solo resulta aplicable en aquellos casos en que la Administración haya requerido la presentación de un documento específico y éste no haya sido presentado por el contribuyente, y no en aquellos casos en que los fiscalizadores cursaron requerimientos de carácter general, por lo que considera que la interpretación de la Administración persigue únicamente restringir ilegalmente su derecho de sustentar su posición en el procedimiento.

Que finalmente, señala que en su caso no se ha tipificado la infracción prevista en el numeral 2 del artículo 178° del Código Tributario, dado que la determinación efectuada por su parte, del Impuesto a la Renta del ejercicio 2002, se encuentra arreglada a Ley, agregando que en el supuesto negado que se mantuviera la acotación, con relación a que no cumplió con el requisito contemplado en el inciso b) del artículo 22° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aun así, no se habría configurado la infracción prevista en el numeral 2 del citado artículo, por cuanto no se ha declarado cifras o datos falsos que generen un aumento indebido del saldo a favor del ejercicio, dado que en su Declaración Jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2002, los importes declarados coinciden perfectamente con los consignados en sus libros y registros contables. Añade que en el concepto "falsedad", no se encuentran comprendidos los eventuales errores cometidos al interpretar equivocadamente una norma o al consignar como gastos sumas que posteriormente la Administración considerará no procedentes, por interpretar normas tributarias de manera distinta o determinar una omisión de la cual el contribuyente no estaba consciente, ya que en estos casos, al momento de declarar, no hay divergencia entre la realidad y los hechos declarados, sino simplemente un error cometido por el contribuyente en aplicación de una norma.

Que por su parte, la Administración en la resolución apelada (fojas 1721 a 1740), confirma el reparo al considerar que la recurrente no cumplió con el requisito contemplado en el inciso b) del artículo 22° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, al haber cargado parte de la depreciación del ejercicio en la Cuenta contable 89 - Resultados por Exposición a la Inflación, señalando que no resulta posible dar por cumplido dicho requisito para efectos tributarios con la sola anotación de dicho cargo en los libros y



Tribunal Fiscal

N° 04277-1-2015

registros contables. Agrega que este Tribunal a través de su Resolución N° 05038-1-2006, estableció como criterio que la obligación de efectuar el registro contable de las depreciaciones condiciona la posibilidad de deducir dicho concepto para efectos de la determinación de la renta neta.

Que informa que la documentación presentada en la instancia de reclamo, como el informe emitido por la firma PriceWaterhouse, no puede ser aceptada de acuerdo con lo previsto en el artículo 141° del Código Tributario, debido a que no fue presentado previamente en el procedimiento de fiscalización, ni se ha demostrado que la falta de su presentación o exhibición se deba a causas que no le son imputables a la recurrente y/o que haya acreditado la cancelación del monto reclamado vinculado a la prueba presentada.

Que indica que si bien el método aplicado por la recurrente para efectuar el ajuste por inflación, arroja los mismos resultados que se sustentan en las leyes matemáticas, para efectos tributarios, las normas del Impuesto a la Renta sólo admiten la depreciación que se encuentre contabilizada dentro del ejercicio gravable en los libros y registros contables, siendo que en el caso de autos, parte de dicha depreciación se encuentra contabilizada en una cuenta distinta, es decir, en la Cuenta contable 89 - Resultado por Exposición a la Inflación (REI), cuya naturaleza es totalmente diferente. Manifiesta que opinar lo contrario, no sólo iría contra las leyes tributarias, sino implicaría señalar que sin importar en qué cuentas se contabilicen los conceptos, éstos siempre serían aceptados tributariamente, si es que al final el Impuesto a la Renta determinado por el contribuyente, coincide numéricamente con el determinado por la Administración, lo que considera que no es admisible.

Que menciona que es correcta la apreciación de la recurrente, en el sentido que no resultan aplicables los párrafos 43 y 44 de la Norma Internacional de Contabilidad N° 16, referida a Inmuebles, Maquinaria y Equipos, señalados en el procedimiento de fiscalización, debiendo corresponder los párrafos 41 y 42 de la citada norma, sin embargo, considera que dicha variación no desvirtúa los fundamentos del análisis efectuado al tratamiento de la depreciación.

Que en cuanto a la ilegalidad del inciso b) del artículo 22° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, planteada por la recurrente, señala que las normas del Impuesto a la Renta han sido dictadas al amparo del artículo 74° de la Constitución Política del Perú, por lo que no han trasgredido el principio de legalidad. Asimismo, indica que el citado inciso tampoco ha vulnerado el principio de reserva de ley, dado que los elementos esenciales del referido impuesto están claramente definidos en el Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta y su Reglamento.

Que en cuanto a la resolución de multa impugnada, señala que fue emitida como consecuencia del reparo efectuado a la base imponible del Impuesto a la Renta de tercera categoría del ejercicio gravable 2002, y que no resulta correcta la interpretación de la recurrente, en el sentido que para establecer la comisión de las infracciones tipificadas en el artículo 178° del Código Tributario, se requiere de intencionalidad o dolo, pues lo que se sanciona es el incumplimiento de las obligaciones formales y la infracción es determinada en forma objetiva, sin que medie análisis de dolo o culpa para establecer su comisión. Fundamenta su análisis en las Resoluciones N° 07340-4-2002 y 06689-5-2003, emitidas por este Tribunal.

Que en el presente caso, se aprecia que mediante las Cartas de Presentación N° 040011133730-01 SUNAT y 040011133730-02 SUNAT, notificadas el 13 de octubre de 2004 y 14 de enero de 2005 (fojas 1472 y 1473), respectivamente, la Administración inició el procedimiento de fiscalización a la recurrente a efecto de verificar el cumplimiento de sus obligaciones tributarias con relación al Impuesto a la Renta del ejercicio 2002, cuyo resultado originó la emisión de la Resolución de Determinación N° 012-003-0011913 (foja 1677), por el reparo al monto correspondiente a la depreciación contabilizada como REI negativo por la suma de S/. 1'529,332.00, al considerar que la recurrente incumplió con el requisito establecido en el inciso b) del artículo 22° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, referido a la contabilización de la depreciación en los libros y registros contables, para efectos de que sea aceptada su deducción.

Que según se aprecia del Anexo N° 5 de la Resolución de Determinación N° 012-003-0011913¹ (fojas 1660 a 1672 y 1677), girada por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2002, la Administración reparó el

¹ Notificado el 10 de abril del 2007 (foja 1679).

ML R 3 E



Tribunal Fiscal

N° 04277-1-2015

importe de S/. 1'529,332.00 correspondiente a la depreciación contabilizada como REI negativo, al considerar que incumplió con el requisito establecido en el inciso b) del artículo 22° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, referido a que será aceptada tributariamente la depreciación que se encuentre contabilizada en los libros y registros contables.

Que mediante el Punto 1 del Anexo 1 del Requerimiento N° 00182808 (foja 763), notificado el 5 de diciembre de 2006, la Administración solicitó a la recurrente explicar por escrito, invocando la base legal correspondiente, la razón por la cual no contabilizó como depreciación del ejercicio (Cuenta contable 68 - Provisiones del ejercicio), el monto de S/. 1'991,522.00, que fue contabilizado como REI negativo.

Que en respuesta al citado requerimiento, el 15 de diciembre de 2006 la recurrente presentó un escrito (fojas 406 a 414), e indicó que cumplió con lo establecido en el artículo 41° de la Ley del Impuesto a la Renta, dado que determinó el monto de la depreciación ajustada y considerada deducible sobre la base del valor ajustado al 31.12.2002.

Que en el anotado escrito, la recurrente alega que el artículo 22° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta no precisa en qué cuenta contable debe registrarse la depreciación del ejercicio, por lo que considera que resulta equivocado que se cuestione la deducibilidad del gasto por no haberse contabilizado la depreciación en la Cuenta contable 68 - Provisiones del Ejercicio, siendo que ésta se contabilizó en la cuenta "Resultados por Exposición a la Inflación", que tiene el mismo efecto en resultados que la Cuenta 68, es decir, reduce el resultado del ejercicio. Asimismo, menciona que la metodología seguida para el ajuste por efecto de la inflación, no afecta el resultado del ejercicio y, por tanto, la renta neta.

Que indica que el no contabilizar la depreciación producto de las reexpresiones realizadas hasta el 31.12.2002 en la Cuenta 68 como parte de la depreciación del ejercicio, resulta una supuesta omisión de carácter formal pero no sustancial, dado que dicha forma no modifica la naturaleza del gasto, el importe de la depreciación es correcto y que además se encuentra contabilizado en la Cuenta de Resultado por Exposición a la Inflación, pues el sistema de cálculo de ajuste por inflación realizado por el software acumula todo efecto de ajuste por inflación en dicha cuenta.

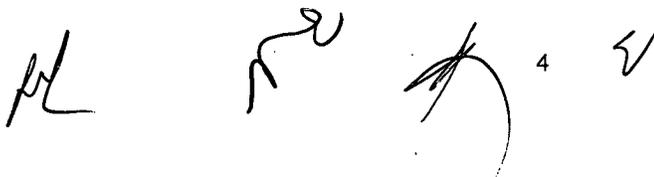
Que señala que la depreciación se encuentra debidamente contabilizada en la Cuenta contable 393 - Depreciación Acumulada y que la Administración no puede alegar que no existe un control de ésta, dado que con la información que le proporcionó pudo verificar el cálculo de la citada depreciación.

Que sostiene que la exigencia del registro contable de la depreciación, de acuerdo con lo previsto en el inciso b) del artículo 22° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, no es aplicable a la depreciación de los edificios y construcciones; por lo que solicita que la Administración efectúe el recálculo correspondiente del monto observado, excluyendo el importe de la depreciación correspondiente a los bienes antes citados.

Que manifiesta que existen errores en el cálculo de la depreciación efectuado por la Administración como:
1) La consideración del mes de enero de 2002 como fecha de origen de todos los activos, debiendo tomarse en cuenta la fecha de adquisición y la puesta de operatividad del activo; y 2) El hecho que no se haya incluido en el cálculo de la depreciación el efecto de las bajas de activo fijo realizadas durante el ejercicio 2002. Agrega que tales situaciones contribuyen a que exista una distorsión en la depreciación del ejercicio 2002 calculada por la Administración, pues el monto observado, en el supuesto negado que sea aceptada, ascendería a la suma de S/. 1'529,332.00².

Que adjunto al referido escrito, la recurrente presentó el Anexo N° 1, en el que manifiesta que el gasto por depreciación contabilizado en la Cuenta "Resultado por Efecto de Inflación", se registra en estricto cumplimiento de lo establecido en las normas de ajuste por inflación del balance general con incidencia

² Monto determinado de la siguiente manera: al total de la depreciación del ejercicio por el importe de S/. 19'337,243.00 le restó la depreciación del rubro "Edificios" y "Edificios rotativa", por S/. 960,109.00, lo que da como resultado una depreciación del ejercicio de bienes diferentes a edificaciones de S/. 18'377,134.00, el cual comparó con el cálculo de la depreciación que según la Administración debió ser contabilizada que asciende a S/. 16'847,803.00.

 4



Tribunal Fiscal

N° 04277-1-2015

tributaria, toda vez que de aquella norma se desprende que el efecto por exposición a la inflación de la partida depreciación, necesariamente, debe contabilizarse con cargo al REI del ejercicio, dado que las cuentas de resultados se deben mantener para fines tributarios a valores históricos.

Que finalmente, en el aludido escrito la recurrente invoca la Resolución del Tribunal Fiscal N° 05839-3-2004, emitida en un caso en que un contribuyente utilizó una metodología diferente a la que empleó la Administración para el ajuste por inflación para el activo fijo, en la que se concluye que en ambos casos la renta imponible no varió, por lo que no existía un perjuicio al fisco, y resolvió a favor del contribuyente.

Que en el resultado del requerimiento en mención, notificado el 28 de diciembre de 2006 (fojas 420 a 427 y 764), la Administración dejó constancia de las correcciones efectuadas al cálculo del monto de la depreciación, producto de las observaciones efectuadas por la recurrente, y determinó que el monto que no fue contabilizado de conformidad con lo dispuesto en el inciso b) del artículo 22° del Reglamento a la Ley del Impuesto a la Renta, es S/. 1'529,332.00, que coincide con lo determinado por la recurrente.

Que en respuesta al argumento de la recurrente, en el sentido que en el artículo 22° del Reglamento a la Ley del Impuesto a la Renta, no se señala en qué cuenta debe ser contabilizada la depreciación, precisa que debe recurrirse supletoriamente a las normas legales que prevén tal obligación, como la Resolución Conasev N° 006-84-EFC/94.10, que en cuyo artículo 2° dispone que el Plan Contable General Revisado será de uso obligatorio para las empresas sujetas a la supervisión de este organismo, y que dicho Plan contempla que para el débito de las provisiones por la valuación de activo, dentro de ellas la depreciación, debe utilizarse la Cuenta 68 - Provisiones del ejercicio.

Que sostiene que no puede aceptarse que el requisito de la contabilización de la depreciación, previsto en el inciso b) del artículo 22° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, sea suplantado por la contabilización del REI negativo de la depreciación acumulada, pues ambos conceptos (depreciación del ejercicio y REI) son totalmente distintos, y además porque el procedimiento de cálculo de la depreciación tanto a valores históricos como a valores ajustados, se encuentra contemplado en el artículo 41° de la citada ley, y en tercer lugar, que no basta que se verifique que el monto calculado de la depreciación sea correcto, sino que además debe cumplirse con su contabilización, existiendo para ello, las cuentas contables de valuación correspondientes.

Que en la resolución de determinación impugnada (fojas 1660 y 1661), la Administración señala que la Resolución N° 05839-3-2004 invocada por la recurrente, reconoce que cualquier movimiento en la cuenta REI incide directamente en la renta neta del ejercicio, pero bajo el concepto señalado y no otro, pues no puede concluirse que el gasto por depreciación no contabilizado con las cuentas contables correspondientes, tiene el mismo efecto en el Estado de Resultados, pues como señala la misma Resolución, resulta necesario tomar en cuenta los procedimientos generales de reexpresión o actualización contenidos en el Decreto Legislativo N° 797, sus disposiciones reglamentarias y la propia dinámica contable, a fin de concluir qué partidas deben ser cargadas o abonadas a la Cuenta REI, teniendo en cuenta además que en reiterada jurisprudencia, como la Resolución N° 01086-1-2003, este Tribunal precisó que la depreciación del ejercicio no necesariamente se contabiliza como gasto y que la Resolución N° 05038-1-2006 ha señalado que la no contabilización de la depreciación en los respectivos registros contables imposibilita su deducción.

Que en su recurso de reclamación, presentado el 8 de mayo de 2007 (fojas 1629 a 1646), la recurrente reitera su afirmación, en el sentido que la Administración constató que determinó correctamente y registró en los libros contables, el costo ajustado al 31.12.2002 de los bienes del activo fijo, su depreciación acumulada y la depreciación del ejercicio, en función a las normas contables y tomando en cuenta los topes máximos establecidos en las normas del Impuesto a la Renta, por lo que considera que no hay duda que la naturaleza del gasto materia de reparo corresponde a la depreciación de sus activos, precisando que debe primar la naturaleza del gasto antes que la forma del registro contable.

Que agrega que en el supuesto negado que existiera una distorsión en el registro contable de la depreciación materia de impugnación, ésta solo afectaría la determinación de algún índice para efectuar





Tribunal Fiscal

N° 04277-1-2015

el análisis contable, pero de ninguna manera afecta el resultado del ejercicio y consecuentemente la renta neta.

Que menciona que la Resolución N° 5038-1-2006, emitida por este Tribunal e invocada por la Administración, no resulta aplicable a su caso, por cuanto se avoca al análisis de la utilización de tasas menores a los topes máximos señalados en la Ley del Impuesto a la Renta.

Que en el presente caso, tanto la recurrente como la Administración coinciden en que el cálculo efectuado por concepto de depreciación del ejercicio 2002, imputada a gastos, se encuentra correctamente efectuado, por lo que la materia de controversia se centra en establecer si con la contabilización de parte de la depreciación como ajuste por inflación pérdida, se da por cumplido el requisito contemplado en el inciso b) del artículo 22° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta.

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

Que el artículo 38° de la referida norma establece que el desgaste o agotamiento que sufran los bienes del activo fijo que los contribuyentes utilicen en negocios, industria, profesión u otras actividades productoras de rentas gravadas de tercera categoría, se compensará mediante la deducción por las depreciaciones admitidas en esta ley, que las depreciaciones antes referidas se aplicarán a los fines de la determinación del impuesto y para los demás efectos previstos en la norma tributaria.

Que asimismo, el artículo 41° de la citada norma, modificado por Decreto Legislativo N° 797, prescribe que las depreciaciones se calcularían sobre el valor de adquisición o producción de los bienes o sobre los valores que resultaran del ajuste por inflación del balance efectuado conforme a las disposiciones legales en vigencia, y que a dicho valor se agregaría, en su caso, el de las mejoras incorporadas con carácter permanente.

Que por su parte, el inciso b) del artículo 22° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 122-94-EF, modificado por Decreto Supremo N° 194-99-EF, establece que el cálculo de la depreciación de los bienes afectados a la producción de rentas gravadas de la tercera categoría -distintos de edificios y construcciones- se realizará aplicando el porcentaje que establece la tabla incluida en dicho inciso y agrega que la depreciación aceptada tributariamente será aquélla que se encuentre contabilizada dentro del ejercicio gravable en los libros y registros contables, siempre que no exceda el porcentaje máximo establecido en la mencionada tabla para cada unidad del activo fijo, sin tener en cuenta el método de depreciación aplicado por el contribuyente, precisando que en ningún caso se admitirá la rectificación de las depreciaciones contabilizadas en un ejercicio gravable, una vez cerrado éste, sin perjuicio de la facultad del contribuyente de modificar el porcentaje de depreciación aplicable a ejercicios gravables futuros.

Que los incisos c) y f) del mencionado artículo disponen que las depreciaciones que resulten por aplicación de lo dispuesto en los incisos anteriores se computarán a partir del mes en que los bienes sean utilizados en la generación de rentas gravadas, y que las empresas deberán llevar un control permanente de los bienes del activo fijo en libros auxiliares, tarjetas o cualquier otro sistema de control, en que se registrará la fecha de adquisición, el costo, los incrementos por revaluación, los ajustes por diferencias de cambio, las mejoras de carácter permanente, los retiros, la depreciación, los ajustes por efecto de la inflación y el valor neto de los bienes.

Que por otro lado, de acuerdo con el inciso a) del artículo 1° de la Norma de Ajuste por Inflación del Balance General con Incidencia Tributaria, aprobado por el Decreto Legislativo N° 797, se define al 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. Dicha actualización debía



Tribunal Fiscal

N° 04277-1-2015

registrarse en los asientos contables apropiados a fin que se muestre el valor ajustado de los activos, pasivos y patrimonio neto.

Que en el inciso f) del artículo 2° del Reglamento de las Normas de Ajuste por Inflación del Balance General con Incidencia Tributaria, aprobado por el Decreto Supremo N° 006-96-EF, como parte del procedimiento general de reexpresión o actualización, se ha previsto que la diferencia entre el valor en libros³ y el valor reexpresado, se registra con cargo o abono en cada cuenta no monetaria, según corresponda, teniendo como contrapartida la cuenta "Resultado por Exposición a la Inflación - REI", debiendo contabilizarse en los libros oficiales y reflejarse en el Balance General y en el Estado de Ganancias y Pérdidas del período al que correspondan, y agrega que el resultado de la reexpresión de cada cuenta no monetaria debe ser registrado en cuenta divisionaria separada, para mantener el control contable del costo histórico en moneda nominal y de los incrementos por actualización.

Que el artículo 1° de la Resolución de Contaduría N° 005-94-EF-93.01, unifica y amplía las cuentas del Plan Contable General Revisado a ser utilizado para el registro de los efectos del ajuste por corrección monetaria, dentro de las que se encuentra la 3301 - Inmuebles, Maquinaria y Equipo, ACM, 3302 - Provisión por fluctuación de inmuebles, maquinaria y equipo, ACM, 398 - Depreciación y amortización acumulada, ACM y 898 - Resultado por exposición a la Inflación del Ejercicio, REIE.

Que para efectos de la contabilización de la depreciación del ejercicio, el Plan Contable General Revisado aprobado por la Resolución de Conasev N° 006-84-EFC/94.10, establece que en la Sub-Cuenta contable 681 - Depreciación de inmuebles, maquinaria y equipo se cargarán las sumas de la valuación de los activos y se abonarán en la Cuenta contable 39 - Depreciación y amortización acumulada, esta última es la que muestra la depreciación acumulada y la depreciación del ejercicio por cada activo fijo.

Que en las Resoluciones N° 05038-1-2006, 19714-10-2011 y 09922-10-2014, este Tribunal ha establecido que según lo señalado en la Ley del Impuesto a la Renta y en su Reglamento, las condiciones a cumplirse para deducir como gasto la depreciación son su contabilización en los Libros y Registros Contables dentro del ejercicio gravable, y no superar el tope al porcentaje de depreciación aplicable.

Que de lo expuesto en las normas y criterios precedentes, se tiene que para efectos de determinar la renta neta gravada, la depreciación de los bienes del activo fijo, distintos de edificios y construcciones, es deducible a partir del mes en que los bienes sean utilizados en la generación de rentas gravadas, la cual será calculada considerando el porcentaje máximo que establece la tabla incluida en el inciso a) del artículo 22° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, sobre el valor de adquisición o producción de dichos bienes o sobre los valores que resulten del ajuste por inflación del balance efectuado conforme a las disposiciones legales, la que a su vez, debe contabilizarse dentro del ejercicio gravable en los libros y registros contables a fin que se lleve su control e imputación al activo fijo respectivo.

Que para efectos contables, la depreciación calculada del ejercicio deberá registrarse según el Plan Contable General Revisado en las Cuentas de resultados 68 - Provisiones del Ejercicio y el resultado del ajuste por inflación corresponderá registrarse en la Cuenta contable 898 - Resultado por Exposición a la Inflación del Ejercicio, REIE y en la Cuenta de activo 39 - Depreciación y amortización acumulada.

Que de la revisión del Anexo N° 1 del resultado del Requerimiento N° 00182808 (fojas 422 y 423), se aprecia que la Administración observó que la recurrente contabilizó parte de depreciación del ejercicio por la suma de S/. 1'529,332.00, como REI negativo, lo que incumplía lo dispuesto en el inciso b) del artículo 22° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, pues según su apreciación, dicha depreciación debía contabilizarse en la Cuenta contable 68 - Provisiones del ejercicio.

Que el monto de depreciación contabilizado como ajuste por inflación negativo, por el importe de S/. 1'529,332.00, fue calculado por la Administración deduciendo de la depreciación del ejercicio contabilizada dentro de los rubros de costos de operación, gastos de administración y gastos de ventas,

³ Según el inciso j) del artículo 1° del Reglamento de la Norma de Ajuste por Inflación del Balance General con Incidencia Tributaria, se define a Valor en Libros como el importe por el que está contabilizada una partida, conformada por el valor de adquisición, producción o ingreso al patrimonio más los incrementos por actualizaciones precedentes.



Tribunal Fiscal

N° 04277-1-2015

por el importe total de S/. 19'337,243.00, según se aprecia del Informe del Dictamen de los Auditores Independientes elaborado por la firma Gris Hernandez y Asociados S.C., correspondiente a los Estados financieros de los ejercicios 2002 y 2001 (fojas 400 a 405), las cantidades de S/. 16'847,803.00 y S/. 960,108.00, vinculadas al monto contabilizado en la Cuenta 68 - Provisiones del Ejercicio, según se aprecia del Libro Diario⁴ y al monto del cálculo validado por la Administración de la depreciación de los edificios y/o construcciones, respectivamente, tal como se muestra a continuación:

Conceptos	Importes
Depreciación del ejercicio	S/. 19,337,243.00
(-) Depreciación contabilizada en la Cta. 68110 – Depreciación de Inmueble Maquinaria y Equipo	S/. 16,847,803.00
Depreciación del ejercicio contabilizada como REI negativo	S/. 2,489,440.00
(-) Depreciación contabilizada correspondiente a Edificios	S/. 960,108.00
Importe reparado	S/. 1,529,332.00

Que cabe indicar que en el presente caso, tanto la recurrente como la Administración coinciden también en que el monto observado corresponde a parte de la depreciación del ejercicio, que por la utilización de un software de actualización se produjo un error, al trasladarse contablemente parte de dicha depreciación al REI negativo.

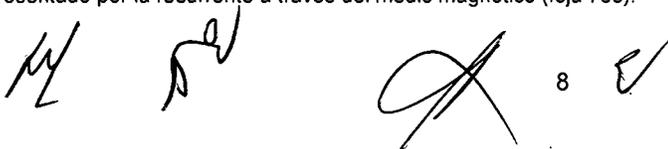
Que de la copia del Balance de Comprobación del ejercicio (foja 375), se aprecia la contabilización de la depreciación ajustada al 31.12.2002 en las Cuentas contables 39320 - Depreciación de edificios y otras construcciones, 39330 - Depreciación Maquinaria y Equipo, 39340 - Depreciación unidades de transporte, 39350 - Depreciación muebles y enseres, 39360 - Depreciación de equipos diversos y 39810 - Depreciación Acumulada A.C.M., la cual fue declarada en el asistente de la Casilla 328 (Movimiento de la depreciación acumulada, inmuebles, maquinaria y equipo) de la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta del ejercicio 2002 (fojas 858 y 866).

Que al respecto, tal como se ha mencionado en los considerandos precedentes, uno de los requisitos que deben cumplirse para aceptar la depreciación como deducible para efectos de la determinación de la renta neta imponible de tercera categoría, es que se encuentre contabilizada en los libros y registros contables, pues dicha exigencia permite el control de la citada depreciación, que en el presente caso, se advierte que fue llevado a través del registro contable de la Cuenta contable 39 - Depreciación Acumulada, situación que no ha sido analizada por la Administración, a pesar de haber contado con la documentación que le permitía verificar el mencionado control, como el caso del Registro Auxiliar de control del activo fijo y los papeles de trabajo de los ajustes por inflación presentados en la etapa de fiscalización, tal como se da cuenta en la resolución apelada materia de impugnación (foja 1727 vuelta).

Que en tal sentido, si bien producto de un error se contabilizó parte de la depreciación del ejercicio en una cuenta contable cuya naturaleza no corresponde a la depreciación, como ha sido reconocido por la propia recurrente y aceptado por la Administración, en el caso de autos, ello no ha imposibilitado el control de la depreciación efectivamente deducida, pues como se ha señalado en los considerandos precedentes, correspondía que se verifique su contabilización, no solo a través de los cargos de las Cuentas de resultados 68 - Provisiones del Ejercicio, sino también mediante la verificación de la información contenida en la Cuenta contable 39 - Depreciación acumulada, cuenta en que se lleva el control de la depreciación, no solo de los ejercicios anteriores, sino la que corresponde al ejercicio fiscalizado, por lo que en el caso de autos, corresponde revocar la apelada y dejar sin efecto el valor impugnado, no siendo pertinente emitir pronunciamiento respecto de los demás alegatos esbozados por la recurrente.

Que en cuanto a la Resolución N° 05038-1-2006, invocada por la Administración, cabe indicar que ésta no resulta aplicable al presente caso, dado que en el caso analizado en dicha resolución el contribuyente había revertido parte del monto de la depreciación calculada y el monto no contabilizado lo dedujo vía declaración jurada, situación que difiere de la analizada en el caso de autos.

⁴ Presentado por la recurrente a través del medio magnético (foja 765).

 8



Tribunal Fiscal

N° 04277-1-2015

Multa

Que la Resolución de Multa N° 012-002-0011405 (fojas 1658 y 1659) fue emitida por la infracción tipificada en el numeral 2 del artículo 178° del Código Tributario, por declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias con el fin de obtener indebidamente notas de crédito negociables u otros valores similares o que impliquen un aumento indebido de saldos o créditos a favor del deudor tributario, la cual se estableció como consecuencia del reparo antes analizado, por lo que al haber sido levantado cabe emitir similar fallo respecto a la citada multa, careciendo de objeto emitir pronunciamiento respecto de los demás argumentos expuestos por la recurrente.

Que el informe oral se llevó a cabo con la asistencia de ambas partes según se aprecia de la constancia que obra a foja 1820.

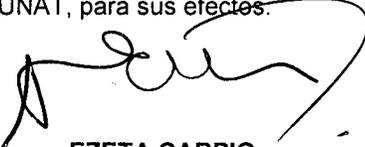
Con los vocales Ezeta Carpio, Ramírez Mío, e interviniendo como ponente la vocal Zúñiga Dulanto.

RESUELVE:

REVOCAR la Resolución de Intendencia N° 0150140007644 de 19 de setiembre de 2008 y **DEJAR SIN EFECTO** la Resolución de Determinación N° 012-003-0011913 y la Resolución de Multa N° 012-002-0011405.

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


ZUNIGA DULANTO
VOCAL PRESIDENTA


EZETA CARPIO
VOCAL


RAMÍREZ MÍO
VOCAL


Huertas Valladares
Secretaria Relatora (e)
ZD/HV/MS/rmh.