



Tribunal Fiscal

N° 08149-4-2015

EXPEDIENTE N° : 4104-2015
INTERESADO :
ASUNTO : Impuesto Temporal a los Activos Netos y Multa
PROCEDENCIA : Lima
FECHA : Lima, 19 de agosto de 2015

VISTA la apelación interpuesta por con
RUC N° contra la Resolución de Intendencia N° 0260140114921/SUNAT de 31 de octubre de 2014, emitida por la Intendencia Lima de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria – SUNAT, que declaró infundada la reclamación formulada contra la Resolución de Determinación N° 024-003-0221434 girada por el Impuesto Temporal a los Activos Netos de marzo de 2013, y la Resolución de Multa N° 024-002-0202005 emitida por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario.

CONSIDERANDO:

Que la recurrente sostiene que al emitirse el Resultado del Requerimiento N° 0222130036577 la Administración no meritó la documentación y fundamentación presentada, ni la declaración jurada del Impuesto Temporal a los Activos Netos de 2013, agregando que existe una inconsistencia en el reparo a la deducción por maquinaria y equipo cuya antigüedad no sería menor a tres años, toda vez que la misma fue aceptada parcialmente, lo que demuestra su falta de objetividad y fundamento.

Que agrega que su actividad principal es el transporte público urbano e interprovincial de pasajeros, siendo que los buses adquiridos en arrendamiento financiero son unidades de explotación para la generación de renta, debiendo tomarse en cuenta que la deducción contemplada en el inciso b) del artículo 5° de la Ley del Impuesto Temporal a los Activos Netos fomenta la permanente renovación de los bienes productivos.

Que agrega que la legislación del citado impuesto contempla una definición del concepto "maquinaria y equipo", siendo que la NIC 16 atiende a la forma en que será empleado el bien en la generación de beneficios pero privilegia la actividad principal, y si bien es cierto que al no estar definido en las normas tributarias el término "maquinarias y equipo" se debe recurrir a las normas y principios contables, la definición del mismo no es la que señala la Administración y que excluye a las unidades de transporte.

Que por su parte, la Administración señala que reparó las deducciones a la base imponible del Impuesto Temporal a los Activos Neto de 2013 por unidades de transporte adquiridas en arrendamiento financiero, al considerar que tales unidades no eran maquinaria y equipo, concepto que se circunscribe a la Cuenta Subdivisionaria 33.3 de la Cuenta 33 "Inmueble, maquinaria y equipo" del Plan Contable General Empresarial; y por maquinaria y equipo respecto de la cual no se acreditó que su antigüedad fuera menor a 3 años. Asimismo, indica que verificó la comisión de la infracción del numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario.

Que mediante escrito de 22 de julio de 2015, agrega que de acuerdo con la Norma IV del Título Preliminar del Código Tributario no podrá extenderse las disposiciones tributarias a supuestos distintos a los establecidos por la Ley, por lo que no resulta aceptable la inclusión de vehículos o unidades de transporte dentro del concepto maquinaria y equipo.

Que en el presente caso, como resultado de la fiscalización parcial iniciada mediante Carta N° 130023422407-01 y Requerimiento N° 0222130033984¹, de fojas 156 y 164, respecto del Impuesto

1



Tribunal Fiscal

N° 08149-4-2015

Temporal a los Activos Netos – ITAN de enero a octubre de 2013² la Administración efectuó reparos a la base imponible del ITAN de 2013 por deducciones por unidades de transporte adquiridas mediante arrendamiento financiero al no calificar como "maquinaria y equipo", y por la maquinaria y equipo cuya antigüedad era mayor a 3 años, emitiendo la Resolución de Determinación N° 024-003-0221434 y la Resolución de Multa N° 024-002-0202005, girada por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, por lo que la materia de controversia consiste en determinar si los citados valores fueron emitidos conforme a ley.

Resolución de Determinación N° 024-003-0221434

- Deducción por unidades de transporte adquiridas mediante arrendamiento financiero

Que de la revisión del Anexo N° 01 de la Resolución de Determinación N° 024-003-0221434, de foja 175, se aprecia que la Administración efectuó el reparo a la deducción de la base imponible del Impuesto Temporal a los Activos Netos de 2013 de vehículos con una antigüedad no mayor a 3 años al no constituir maquinaria y equipo, señalando como base legal el artículo 5° de la Ley del Impuesto Temporal a los Activos Netos, y como sustento el Resultado del Requerimiento N° 0222130036577.

Que mediante el Punto 2 del Requerimiento N° 0222130036577³, de fojas 148 a 150, la Administración señaló que en la determinación del Impuesto Temporal a los Activos Netos de 2013 efectuada por la recurrente, observó que dedujo de la base imponible la suma de S/.10,893,315.40 por unidades de transporte adquiridas en arrendamiento financiero con una antigüedad no mayor a 3 años, distintos de maquinaria y equipo.

Que asimismo, en dicho requerimiento, la Administración indicó que según la legislación del Impuesto Temporal a los Activos Netos, la deducción de la base imponible se limita al valor de la maquinaria y equipo de explotación que no tuviera una antigüedad mayor a 3 años, siendo que el concepto "maquinaria y equipo" está circunscrito a la subcuenta 333 denominada "Maquinaria y Equipo y otras Unidades de Explotación", por lo que las unidades de transporte adquiridas vía arrendamiento financiero no estarían comprendidas en la citada deducción, en tal sentido solicitó a la recurrente que sustentara la base imponible autoliquidada así como las deducciones a la misma.

Que en respuesta a lo solicitado por la Administración, la recurrente presentó los escritos de 21 y 23 de diciembre de 2013, de fojas 7, 8, 14 y 15, en los que señaló que el término "maquinaria y equipo" abarca a los activos tangibles necesarios para el desarrollo de la actividad a que se dedica la empresa, citando a tal efecto, la Resolución del Tribunal Fiscal N° 283-3-2009. Asimismo, agrega que los bienes adquiridos por arrendamiento financiero tienen relación directa con su actividad principal, que es el servicio de transporte público urbano, por lo que constituyen maquinaria y equipo.

Que en el Punto 2 del Resultado del Requerimiento N° 0222130036577, de fojas 143 a 146, notificado en el domicilio fiscal el 7 de febrero de 2014⁴, la Administración dejó constancia que la recurrente presentó sus descargos mediante escritos de 21 y 23 de diciembre de 2013, y reiteró que el término "maquinaria y equipo" para propósitos de determinar la deducción de la base imponible del Impuesto Temporal a los Activos Netos, no comprende a las unidades de transporte, agregando que la Resolución N° 283-3-2009



Tribunal Fiscal

N° 08149-4-2015

no es de observancia obligatoria y se refiere al derogado Impuesto Extraordinario a los Activos Netos, por lo que mantuvo el reparo efectuado.

Que el primer párrafo del artículo 1° de la Ley N° 28424, Ley que crea el Impuesto Temporal a los Activos Netos⁵, establece que el citado impuesto es aplicable a los generadores de renta de tercera categoría sujetos al régimen general del Impuesto a la Renta, y que se aplica sobre los Activos Netos al 31 de diciembre del año anterior, surgiendo la obligación al 1 de enero de cada ejercicio.

Que el artículo 4° de la citada ley señala que la base imponible del Impuesto está constituida por el valor de los activos netos consignados en el balance general ajustado según el Decreto Legislativo N° 797, cuando corresponda, cerrado al 31 de diciembre del ejercicio anterior al que corresponda el pago, deducidas las depreciaciones y amortizaciones admitidas por la Ley del Impuesto a la Renta.

Que de conformidad con el inciso b) del artículo 5° de la anotada ley, no se considerará en la base imponible del Impuesto el valor de las maquinarias y equipos que no tengan una antigüedad superior a los 3 años.

Que conforme a la Norma IX del Título Preliminar del Texto Único Ordenado del Código Tributario⁶, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, en el caso de autos corresponde recurrir a otras fuentes de interpretación a efecto de determinar el alcance del término "maquinarias y equipos", toda vez que la legislación del Impuesto Temporal a los Activos Netos no contiene una definición propia o por remisión sobre el particular.

Que en tal sentido, según definición del Diccionario de la Real Academia Española en su Vigésima Segunda edición, "maquinaria" es el conjunto de máquinas⁷ para un fin determinado, "equipo" es la colección de utensilios, instrumentos y aparatos especiales para un fin determinado.

Que el Diccionario de Contabilidad y Finanzas del coordinador¹ define maquinaria como la "cuenta del activo perteneciente a la agrupación de *inmovilizado material*, que recoge el conjunto de máquinas que se utilizan en la empresa para el desarrollo de su actividad productiva, asimismo, los elementos de manutención o transporte interno dentro del recinto empresarial de personas, mercancías, etc. (...)" ; de otro lado, equipo es definido como el "activo fijo utilizado en el proceso productivo de una empresa. (...)" y como los "útiles necesarios para realizar un trabajo específico".

Que el párrafo 6 de la Norma Internacional de Contabilidad 16 – Inmuebles, Maquinarias y Equipo, según versión oficializada mediante Resolución del Consejo Normativo de Contabilidad N° 034-2005-EF/93.01 de 17 de febrero de 2005, señala que las propiedades, planta y equipo son los activos tangibles que: (a) posee una entidad para su uso en la producción o suministro de bienes y servicios, para arrendarlos a terceros o para propósitos administrativos, y (b) se esperan usar durante más de un periodo; añadiéndose que éstos deben ser materia de depreciación a efecto de reflejar su consumo y en función a la vida útil esperada, considerando que por dicho consumo se refleja el desgaste físico y otros factores que afectan los bienes, como la obsolescencia técnica y el deterioro.

Que asimismo, en la Resolución N° 05402-4-2010, entre otras, se ha indicado que el Plan Contable General Revisado define a los activos fijos como el conjunto de bienes duraderos que posee una empresa



Tribunal Fiscal

N° 08149-4-2015

para ser utilizados en las operaciones regulares del negocio, incluyendo dentro de la Clase 3 a la Cuenta 33 - Inmuebles, Maquinaria y Equipo, conformada por cuentas divisionarias que representan bienes que siendo utilizados en la producción u otros servicios de la empresa, tienen una vida relativamente larga.

Que al respecto, el párrafo 37 de la citada Norma Internacional de Contabilidad 16 – Inmuebles, Maquinarias y Equipo precisa que una clase de elementos pertenecientes a propiedades, planta y equipo es un conjunto de activos de similar naturaleza y uso en las operaciones de una entidad, siendo ejemplos de clases separadas o distintas: los terrenos; terrenos y edificios; maquinaria; buques; aeronaves; vehículos de motor; mobiliario y utillaje; y equipo de oficina.

Que en la Resolución N° 00283-3-2009, este Tribunal ha establecido que el término genérico "maquinaria y equipos", utilizado para señalar el valor de qué bienes no formaban parte de la base imponible para efecto del Impuesto Extraordinario a los Activos Netos, y señalar que dicho beneficio resultaba aplicable a empresa productivas (entre las que se incluían a las de servicios), debe entenderse que éstas aluden, entre otros, a todos aquellos activos tangibles utilizados efectivamente en la prestación de servicios o para propósitos administrativos de las empresas afectas, determinados de acuerdo a la naturaleza de cada actividad, que se espera usarlos más de un periodo y no son objeto de comercialización, habida cuenta que, de otra manera, las empresas de servicios quedarían excluidas del mismo.

Que de autos se advierte que mediante declaración jurada del Impuesto Temporal a los Activos Netos de 2013, presentada con Formulario Virtual PDT 648 N° 750088548 de fojas 3 a 5, la recurrente determinó como base imponible del citado tributo al 31 de diciembre de 2012, el importe S/.13,386,063.00 al que dedujo S/.10,939,244.00, resultando una base imponible de S/.2,446,819.00 actualizada al 31 de marzo de 2013.

Que según el resultado del Requerimiento N° 0222130036577, de foja 145, la Administración reparó el monto de deducción de la base imponible del tributo por S/.10'893,315.40, que corresponde al valor de adquisición de omnibuses urbanos mediante arrendamiento financiero realizados entre los años 2010 y 2012, al considerar que no constituyen maquinaria y equipo, para efectos de la deducción prevista en el inciso b) del artículo 5° de la Ley N° 28424.

Que del Comprobante de Información Registrada de foja 127, se advierte que la actividad económica principal de la recurrente es el transporte regular vía terrestre y como actividad secundaria la venta al por menor de combustible, entre otro.

Que de las normas antes glosadas, se puede advertir que la normativa del Impuesto Temporal a los Activos Netos, no ha previsto una definición del término maquinaria y equipo, para efectos de la deducción prevista en el inciso b) del artículo 5° de la Ley N° 28424, no obstante ello, resulta aplicable la normativa contable, de acuerdo con lo previsto en la Norma IX del Título Preliminar del Código Tributario, habiéndose previsto en la Norma Internacional de Contabilidad – NIC 16, que la maquinaria y equipo está constituido, entre otros, por activos tangibles utilizados en la prestación de servicios.

Que en tal sentido, dado que la recurrente tiene como actividad principal la prestación de servicios de transporte terrestre, los vehículos destinados a tal fin y que han sido materia de reparo, se encuentran comprendidos dentro del término maquinaria y equipo, y dado que no es materia de controversia la antigüedad de los mismos⁹ procede deducir el importe reparado por dicho concepto de la base imponible del Impuesto Temporal a los Activos Netos, y por consiguiente corresponde levantar dicho reparo y revocar la resolución apelada en dicho extremo.



Tribunal Fiscal

N° 08149-4-2015

Que en cuanto a lo indicado por la Administración en el sentido que incluir a los omnibuses para transporte urbano como maquinaria y equipo para efecto de la deducción prevista en el inciso b) del artículo 5° de la Ley N° 28424, vulnera lo previsto en la Norma IV del Título Preliminar del Código Tributario, el cual dispone que no podrá extenderse las disposiciones tributarias a supuestos distintos a los establecidos por la Ley, cabe señalar que tal como se ha indicado en los considerandos anteriores, la normativa del Impuesto Temporal a los Activos Netos no ha definido el concepto maquinaria y equipo, por lo que en aplicación de la Norma IX del mencionado Código Tributario, se aplicó lo previsto en la NIC 16, determinando con ello que en dicho concepto se encontraban los mencionados activos tangibles, por lo que no se advierte que se haya efectuado una interpretación extensiva de la indicada norma tributaria.

- Deducción por maquinaria y equipo con una antigüedad no mayor a 3 años

Que de la revisión del Anexo N° 01 de la Resolución de Determinación N° 024-003-0221434, de foja 175, se aprecia que la Administración efectuó el reparo a la deducción de la base imponible del Impuesto Temporal a los Activos Netos de 2013 por maquinaria y equipo cuya antigüedad era no mayor a tres años, señalando como base legal el artículo 4° de la Ley del Impuesto Temporal a los Activos Netos, y como sustento el resultado del Requerimiento N° 0222130036577.

Que mediante el Punto 2 del Requerimiento N° 0222130036577, de fojas 148 a 150, la Administración señaló que la recurrente dedujo de la base imponible del Impuesto Temporal a los Activos Netos de 2013, la suma de S/.45,929.14, correspondiente a Maquinaria y Equipo con una antigüedad no mayor a 3 años, no obstante, del Registro de Activo Fijo verificó que sólo le correspondía deducir S/.38,229.00, por lo que le solicitó que sustentara la base imponible autoliquidada y las deducciones a la misma por el importe de S/.7,700.00, precisando que en caso de no sustentar lo observado se adicionaría la diferencia a la base imponible.

Que en respuesta a lo solicitado la recurrente en sus escritos de 21 y 23 de diciembre de 2013, de fojas 7, 8, 14 y 15, señaló que realizó adquisiciones de vehículos de transporte urbano e interprovincial entre los años 2010 y 2012, las cuales se encuentran debidamente acreditadas, por lo que considera que la deducción del valor de dichas unidades está comprendida dentro de los alcances del inciso b) del artículo 5° de la Ley N° 28424.

Que en el Punto 2 del resultado del Requerimiento N° 0222130036577, de fojas 142 a 146, la Administración dejó constancia de los descargos formulados por la recurrente, señalando que ésta no cumplió con sustentar el exceso de la deducción de S/.7,700.00.

Que el artículo 4° de la Ley N° 28424 señala que la base imponible del Impuesto está constituida por el valor de los activos netos consignados en el balance general, cerrado al 31 de diciembre del ejercicio anterior al que corresponda el pago, deducidas las depreciaciones y amortizaciones admitidas por la Ley del Impuesto a la Renta.

Que de conformidad con el inciso b) del artículo 5° de la anotada ley, no se considerará en la base imponible del impuesto el valor de las maquinarias y equipos que no tengan una antigüedad superior a los 3 años.

Que a su vez, el inciso b) del artículo 4° del Reglamento de la Ley que crea el Impuesto Temporal a los Activos Netos, aprobado por Decreto Supremo N° 025-2005-EF, la base imponible del Impuesto será determinada según lo dispuesto en los artículos 4° y 5° de la Ley, siendo que la antigüedad de la maquinaria y equipos se computará desde la fecha del comprobante de pago que acredite la transferencia hecha por su fabricante o de la Declaración Única de Aduanas, según sea el caso. A tal efecto, los contribuyentes deberán acreditar ante la SUNAT la antigüedad de las maquinarias y equipos que excluyan de la base imponible del Impuesto que les corresponda pagar.

5



Tribunal Fiscal

N° 08149-4-2015

Que de lo expuesto, se tiene que la materia de controversia se centra en determinar si el reparo formulado por la Administración por deducción de la base imponible del Impuesto Temporal a los Activos Netos de 2013 por maquinaria y equipo cuya antigüedad era no mayor a tres años, se encuentra conforme a ley.

Que del Requerimiento 0222130036577 y su respectivo resultado, se advierte que la Administración sustentó el reparo analizado conforme al siguiente detalle:

Activos Netos Según Balance	13,386,062.00
Adiciones	
Deducciones	(38,229.00)
Maquinaria y Equipo con antigüedad no mayor a 3 años. 38,229.00 (*)	
Base Imponible del ITAN	13,347,833.00
Hasta 1,000,000.00 0.0% - 1,000,000 x 0.0%	0.00
De 1,000,000.00 0.4% - 12,340,133 x 0.4%	49,391.00
ITAN DETERMINADO	49,391.00

(*) Maquinaria y Equipo adquiridos con una antigüedad no mayor a tres años según registro de activo fijo.

Que de la documentación que obra en autos, no es posible establecer a partir de la información contenida en el citado requerimiento y su respectivo resultado, cuáles eran las maquinarias y equipos cuya deducción no fue admitida por la Administración, ni el monto que corresponde deducir de la base imponible del ITAN por cada una de la maquinaria y equipo detalladas en el Registro de Activo Fijo, así como tampoco se detalló su fecha de adquisición para efecto del análisis de su antigüedad y consiguiente conclusión referida a que dichas maquinarias no tenían una antigüedad mayor a tres años, máxime cuando según se observa del Registro de Activos Fijos, de fojas 106 y 107, los equipos y maquinaria consignados en el referido registro habían sido adquiridos en su mayoría en el año 2010.

Que de lo expuesto, se tiene que la Administración no sustentó debidamente el presente reparo, por lo que procede levantarlo y revocar la resolución apelada en este extremo.

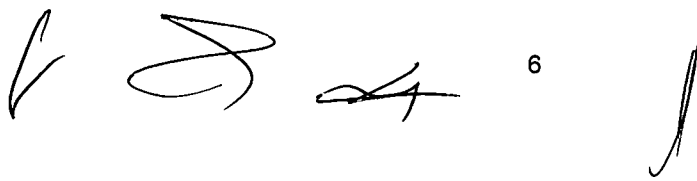
Que estando a que se han levantado los reparos que sustentan la emisión de la Resolución de Determinación N° 024-003-0221434, corresponde dejarla sin efecto.

Resolución de Multa N° 024-002-0202005

Que la Resolución de Multa N° 024-002-0202005, de foja 174, ha sido emitida por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, relacionada al Impuesto Temporal a los Activos Netos de 2013.

Que el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, dispone que constituye infracción relacionada con el cumplimiento de las obligaciones tributarias, 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.

Que al haber sido emitida la citada resolución de multa en base a los reparos al Impuesto Temporal a los Activos Netos de 2013, contenidos en la Resolución de Determinación N° 024-003-0221434 antes





Tribunal Fiscal

N° 08149-4-2015

analizados, corresponde emitir similar pronunciamiento en relación a tal resolución de multa, y en tal sentido revocar la apelada en este extremo y dejar sin efecto el citado valor.

Que estando a lo expuesto en los considerandos precedentes, carece de relevancia emitir pronunciamiento en relación a los demás alegatos de la recurrente.

Que conforme se aprecia de la Constancia de Informe Oral N° 0690-2015-EF/TF, de foja 235, el Informe Oral solicitado se llevó a cabo el 17 de julio de 2015 con la sola asistencia del representante de la recurrente.

Con los vocales Flores Talavera, Fuentes Borda y Amico de las Casas e interviniendo como ponente la vocal Amico de las Casas.

RESUELVE:

REVOCAR la Resolución de Intendencia N° 0260140114921/SUNAT de 31 de octubre de 2014 y **DEJAR SIN EFECTO** la Resolución de Determinación N° 024-003-0221434 y la Resolución de Multa N° 024-002-0202005.

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


FLORES TALAVERA
VOCAL PRESIDENTE


FUENTES BORDA
VOCAL


AMICO DE LAS CASAS
VOCAL


Sánchez Gómez
Secretaria Relatora
AC/VT/AD/mgp