



Tribunal Fiscal

Nº 06436-3-2017

EXPEDIENTE N° : 18901-2014
INTERESADO :
ASUNTO : Impuesto Temporal a los Activos Netos y Multa
PROCEDENCIA : Lima
FECHA : Lima, 25 de julio de 2017

VISTA la apelación interpuesta por , con Registro Único de Contribuyente (RUC) N° contra la Resolución de Intendencia N° 0150140011549, emitida el 29 de octubre de 2014 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° 012-003-0045322, girada por el Impuesto Temporal a los Activos Netos correspondiente al ejercicio 2012 y la Resolución de Multa N° 012-002-0023681, girada por la comisión de la infracción tipificada por el numeral 1 del artículo 178º del Código Tributario.

CONSIDERANDO:

Que la recurrente sostiene que la adición a la base imponible del Impuesto Temporal a los Activos Netos del ejercicio 2012 se sustenta al haber calculado la Administración dicha base en función del valor de los activos netos consignado en el Balance General, según los Estados Financieros al 31 de diciembre de 2011, documento en el cual se indica que la estimación contable de los cultivos en proceso en el ejercicio 2011 ascienden a S/. 184 428 508,00 obtenidos en aplicación de la NIC 41; sin embargo, dicha base debe efectuarse partiendo de la premisa que el ITAN constituye un impuesto al patrimonio y como tal debe recaer exclusivamente sobre valores patrimoniales reales, es decir, bienes y derechos de libre disposición que cumplan con los atributos inherentes a un patrimonio.

Que señala que ha registrado como activos biológicos las plantaciones de vid y los árboles de palta, y el fruto obtenido periódicamente por el crecimiento de dichas plantas forman parte del mismo activo biológico hasta su cosecha o recolección, siendo que en aplicación de la NIC 41 se encuentran obligados a realizar estimaciones periódicas en relación al posible valor de los activos biológicos y debido a ello al cierre del ejercicio 2011 se procedió a medir las plantaciones y frutos aún no cosechados en base a proyecciones de los flujos ingresados esperados por un importe total de S/. 184 428 508,00, de lo cual se tiene que la Administración considera como parte de la base imponible del ITAN una simple proyección financiera registrada en el Balance General, sin embargo, al no constituir éste una manifestación del patrimonio no debe formar parte de la base imponible, debiendo considerarse únicamente sobre el valor o el costo histórico de los cultivos, tal como se hizo en su caso; precisa que si bien la NIC 41 obliga a cuantificar los cambios en los activos biológicos, su inclusión en los estados de situación financiera responde a las exigencias de dicha norma contable y no a que se configure patrimonio como manifestación de capacidad contributiva.

Que mediante escrito de alegatos, la recurrente reitera los argumentos planteados en su recurso de apelación y resalta que un concepto como el valor razonable no puede asimilarse bajo ningún supuesto al concepto de valor histórico al que hace referencia la legislación del ITAN, puesto que aquél hace referencia a un concepto volátil y cambiante en el tiempo; destaca además que la Ley del ITAN desde su creación enfatizó que la base imponible correspondía al valor de los activos fijos ajustados hasta el último año en que tuvo efectividad el ajuste por inflación, esto es, 31 de diciembre de 2004 y ello concordado con lo dispuesto por el artículo 2º de la Ley N° 28394 que dispone que para todo efecto tributario se tomará en cuenta el valor de los activos ajustados por inflación hasta el último año de vigor del ajuste, se llega a la inexorable conclusión de que los activos tienen que valorarse por su costo histórico para efectos del cálculo de la base imponible del ITAN sin que el mayor valor producto de estimaciones contables incida en dicho aspecto, por lo que solicita se revoque la resolución apelada.



Tribunal Fiscal

Nº 06436-3-2017

Que la Administración señala que reparó la deducción a la base imponible del Impuesto Temporal a los Activos Netos - ITAN de 2012 ascendente a S/. 184 428 508,00 correspondiente al mayor valor de los activos biológicos, al no estar contemplado como concepto deducible en el artículo 5º de la Ley N° 28424, precisando que corresponde considerar el monto de los activos netos consignados en el Balance General al cierre del ejercicio, siendo que en el caso de autos, el valor razonable de los activos biológicos se encuentra consignado en el Balance General, por lo que, en aplicación del citado artículo, correspondía considerarlo a efectos de determinar dicha base imponible. Indica que como consecuencia del reparo a la base imponible del ITAN se encuentra acreditada la comisión de la infracción del numeral 1 del artículo 178º del Código Tributario.

Que de autos se advierte que como resultado de la fiscalización parcial del Impuesto Temporal a los Activos Netos - ITAN del ejercicio 2012¹ (folios 218 a 225), la Administración emitió la Resolución de Determinación N° 012-003-0045322, al modificar la declaración presentada, y la Resolución de Multa N° 012-002-0023681 (folios 310 y 312), por la infracción tipificada por el numeral 1 del artículo 178º del Código Tributario.

Resolución de Determinación N° 012-003-0045322

Que de la revisión de los Anexos N° 1 a 2 al valor girado (folios 300 a 309), se advierte que la Administración reparó la base imponible declarada del Impuesto Temporal a los Activos Netos de 2012, adicionando² la suma de S/. 184 428 508,00 señalando como base legal, entre otros, los artículos 4º y 5º de la Ley del Impuesto Temporal a los Activos Netos, y como sustento el Requerimiento N° 0122130003653 y su resultado.

Que el primer párrafo del artículo 1º de la Ley N° 28424, Ley que crea el Impuesto Temporal a los Activos Netos - ITAN, 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 4º 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; siendo que el artículo 5º de la misma ley indica las deducciones de la base imponible del impuesto, esto es, los conceptos que no se considerarán en su cálculo.

Que por su parte, el inciso a) del artículo 4º del Reglamento del ITAN, aprobado por Decreto Supremo N° 025-2005-EF, dispone que la base imponible del impuesto será determinada según lo dispuesto en los artículos 4º y 5º de la citada ley, y que tratándose de contribuyentes obligados a efectuar el ajuste por inflación del balance general de acuerdo con las normas del Decreto Legislativo N° 797, cuando corresponda efectuar dicho ajuste, el valor de los activos netos que figure en el balance cerrado al 31 de diciembre del ejercicio anterior se actualizará al 31 de marzo del año que corresponde el pago, de acuerdo a la variación del Índice de Precios al Por Mayor (IPM) que publique el Instituto Nacional de Estadística e Informática. En los demás casos, el monto a considerar será a valores históricos.

¹ El elemento del tributo a fiscalizar es el activo y el aspecto contenido en dicho elemento fue el activo corriente, activo no corriente y deducciones de la base imponible ITAN.

² Asimismo, del Anexo N° 1 al citado valor (folio 309), se advierte que la Administración dedujo la suma de S/. 3 253 524,00 a la base imponible del ITAN del 2012, por diferencia entre el total de Activo según Libro de Inventario y Balances y el total de Activo Neto declarado, aspecto que no ha sido materia de cuestionamiento por parte de la recurrente según se observa de sus escritos impugnatorios (folio 396), por lo que el mismo no constituye materia de análisis en la presente instancia.



Tribunal Fiscal

Nº 06436-3-2017

Que el numeral 3.1 del artículo 3º de la Resolución de Superintendencia Nº 087-2009/SUNAT, que aprobó las disposiciones para la declaración y pago del ITAN, dispone que a partir del ejercicio 2009, el monto del ITAN se determinará sobre la base del valor histórico de los activos netos de la empresa, según balance cerrado al 31 de diciembre del ejercicio anterior al que corresponda el pago, y que para determinar el valor de los activos netos deberán considerarse las deducciones previstas en el artículo 5º de la ley.

Que este Tribunal, en la Resolución N° 01025-8-2016, ha señalado que de acuerdo con el artículo 6º de la Ley N° 28424, modificado por el Decreto Legislativo N° 976, a partir del 1 de enero de 2009, la tasa del ITAN es el 0,4% que se aplica sobre la base del valor histórico de los activos netos de la empresa que exceda S/. 1 000 000,00, según el balance cerrado al 31 de diciembre del ejercicio gravable inmediato anterior.

Que el párrafo 100 del Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de los Estados Financieros, señala que en los estados financieros se emplean diferentes bases de medición, con diferentes grados y en distintas combinaciones entre ellas, siendo que la base de costo histórico, requiere que los activos se registran por el importe de efectivo y otras partidas pagadas, o por el valor razonable de la contrapartida entregada a cambio en el momento de la adquisición³.

Que el autor Horngren⁴, define al costo histórico como un principio mediante el cual los activos y servicios adquiridos deben registrarse en su costo real, por lo que los bienes se registran con el precio pagado en la transacción. En ese mismo sentido, los autores Weygandt, Kieso y Kimmel⁵ señalan que a través del valor histórico original los activos se deben registrar a su costo; es decir, al valor que se intercambia en el momento en que se adquiere algo.

Que conforme con lo antes expuesto, debe entenderse que el valor histórico, está referido al importe que sirve de base contable para el reconocimiento de una partida en los estados financieros, el cual proviene del valor de adquisición, producción o construcción, según corresponda.

Que de acuerdo con el Comprobante de Información Registrada de la recurrente (folio 299), así como del Resumen Estadístico de Fiscalización (folio 235), aquélla tiene como actividad principal el cultivo de frutas para su posterior exportación.

Que al respecto, conforme con el párrafo 12 de la Norma Internacional de Contabilidad – NIC 41 Agricultura⁶, un activo biológico se medirá, tanto en el momento de su reconocimiento inicial como al final del periodo sobre el que se informa, a su valor razonable menos los costos de venta. El párrafo 8 de la referida NIC establece que el valor razonable es el importe por el cual puede ser intercambiado un activo, o cancelado un pasivo, entre un comprador y un vendedor interesado y debidamente informado, que realizan una transacción libre.

³ Normas Internacionales de Contabilidad. Federación de Colegios de Contadores Públicos del Perú, Junta de Decanos. Edición Reestructurada y Modificada 2000. Tomo I, página MC-35, norma oficializada mediante la Resolución del Consejo Normativo de Contabilidad Nº 005-94-EF/93.01.

⁴ HORNGREN, Charles. Contabilidad. Un Enfoque Aplicado a México. 5ta. Edición. 2004. p.11.

de C.V., México.

⁵ WEYGANDT, Jerry, KIESO, Donald y KIMMEL, Paul. Principios de Contabilidad. Editorial LIMUSA S.A. México.2008. p. 10.

⁶ Oficializada mediante la Resolución del Consejo Normativo de Contabilidad Nº 024-2001-EF/93.01, publicada el 21.12.2001.



Tribunal Fiscal

Nº 06436-3-2017

Que en los párrafos 20 y 21 de la citada NIC se establece que para establecer el valor razonable la entidad utilizará el valor presente de los flujos netos de efectivo esperados para el activo, descontados a una tasa corriente definida por el mercado. El objetivo del cálculo del valor presente de los flujos netos de efectivo esperados es determinar el valor razonable de un activo biológico en su ubicación y condición actuales.

Que de lo antes expuesto, se tiene que los activos biológicos se reflejan al final del ejercicio a su valor razonable, que resulta de una base contable de medición distinta al valor histórico.

Que por su parte, el Plan Contable General Empresarial⁷ señala que la Cuenta 35 – Activos Biológicos, agrupa a los animales vivos y las plantas que forman parte de una actividad agrícola, pecuaria y/o piscícola, y dicha cuenta es debitada, entre otros, por los incrementos de medición a valor razonable.

Que de autos se observa que en la declaración del Impuesto a la Renta del ejercicio 2011, presentada el 28 de marzo de 2012 mediante Formulario PDT 670 N° 750187946, la recurrente consignó como Total de Activo Neto la suma de S/. 420 206 920,00, siendo que en la Casilla 385 correspondiente a la cuenta de activos biológicos consignó el importe de S/. 255 735 619,00 (folio 339).

Que el 11 de abril de 2012, mediante el Formulario PDT 648 N° 300001383, la recurrente presentó la declaración del Impuesto Temporal a los Activos Netos - ITAN del ejercicio 2012, consignando como base imponible la suma de S/. 235 778 412,00 (folio 192).

Que mediante el punto 7 del Requerimiento N° 0122130003548 (folio 219), se comunicó a la recurrente que de acuerdo con la declaración anual del Impuesto a la Renta del ejercicio 2011 presentada el 28 de marzo de 2012, declaró en el casillero total activo neto la suma de S/. 420 206 920,00, sin embargo, de acuerdo con la declaración del Impuesto Temporal a los Activos Netos de 2012 presentada el 11 de abril de 2012, declaró la suma de S/. 235 778 412,00, existiendo una diferencia de S/. 184 428 508,00, por lo que le solicitó sustentar con la documentación y base legal correspondiente dicha diferencia, siendo que al cierre del aludido requerimiento, la Administración dejó constancia que la recurrente presentó diversa documentación y que sería materia de evaluación (folios 216 y 217).

Que posteriormente, mediante el punto 1 del Anexo N° 01 al Requerimiento N° 0122130003653 (folios 211 a 213), la Administración dando cuenta de lo señalado por la recurrente y la documentación presentada por ésta, indicó que dicha diferencia ascendente a la suma de S/. 184 428 508,00 correspondía a la cuenta de activos biológicos, deducción que no se encuentra contemplada en el artículo 5º de la Ley N° 28424 - Ley del Impuesto Temporal a los Activos Netos, por lo que le solicitó sustentar con la documentación pertinente y la base legal correspondiente la citada deducción, indicando que en caso contrario procedería a repararla.

Que en respuesta a lo solicitado, la recurrente presentó un escrito señalando, entre otros, que de acuerdo con las normas tributarias y contables previstas y aplicables para los efectos del ITAN, el valor razonable de los activos biológicos no debe ser considerado para el cálculo de la base imponible del ITAN, por consiguiente, no existe inconsistencia ni error en el mismo (folios 5 a 12), asimismo, presentó diversa documentación donde se señala que el Valor Razonable del Activo Biológico en aplicación de la NIC 41 asciende S/. 184 428 508,00 y corresponde al Valor Presente de los flujos netos de caja esperados (folios 130, 156 y 163).

⁷ Aprobado mediante Resolución del Consejo Normativo de Contabilidad N° 041-2008-EF/94, publicada el 25 de octubre de 2008.



Tribunal Fiscal

Nº 06436-3-2017

Que en el punto N° 1 del Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° 0122130003653 (folios 203 y 204), la Administración dejó constancia que en los documentos presentados se indica que el valor razonable de los cultivos en proceso en el ejercicio 2011 ascienden a S/. 184 428 508,00 y fue obtenido en aplicación de la NIC 41, y que la deducción del valor razonable de los activos biológicos es indebida al no ser incluida dentro de las deducciones señaladas en la Ley del ITAN, por lo que procedió a adicionar a la base imponible dicho importe.

Que de lo actuado durante el procedimiento de fiscalización se tiene que la Administración no cuestionó el monto contabilizado como Valor Razonable de los Activos Biológicos por S/. 184 428 508,00 como consecuencia de la aplicación de la NIC 41, habiendo únicamente cuestionado su deducción de la base imponible del ITAN, al considerar que el incremento por medición a valor razonable no se encontraba dentro de los supuestos establecidos en el artículo 5° de la Ley del ITAN.

Que al respecto, antes de determinar si correspondía deducir de la base imponible del Impuesto Temporal a los Activos Netos - ITAN el incremento por medición a valor razonable de los activos biológicos que contabilizó la recurrente, corresponde establecer si éste debía formar parte de la citada base imponible.

Que conforme con lo dispuesto en el artículo 4° de la Ley del ITAN y el criterio establecido en la Resolución N° 01025-8-2016, la base imponible del citado impuesto la constituye el valor histórico de los activos netos según balance cerrado al 31 de diciembre del ejercicio anterior, el cual, conforme con lo antes señalado, proviene del valor de adquisición, producción o construcción, según corresponda.

Que en ese sentido, en el caso de autos, el valor histórico de los activos reflejado en el Libro de Inventarios y Balances a diciembre de 2011 y en la declaración del Impuesto a la Renta del ejercicio 2011 se vio afectado por el registro del incremento por medición a valor razonable de los activos biológicos, en aplicación de la citada NIC 41, esto es, por aplicación de una base contable de medición, distinta al valor histórico, por lo que no podía formar parte de la base imponible del Impuesto Temporal a los Activos Netos.

Que en consecuencia, dado que la Administración consideró en la base imponible el mayor valor de los activos biológicos, proveniente de una base de medición distinta al valor histórico, corresponde levantar el reparo, y en razón a ello revocar la apelada en dicho extremo, debiendo la Administración proceder a reliquidar el monto contenido en el citado valor.

Que estando a lo antes expuesto no corresponde emitir pronunciamiento en relación con los demás alegatos esbozados por la recurrente.

Resolución de Multa N° 012-002-0023681

Que la Resolución de Multa N° 012-002-0023681 (folios 311 y 312), ha sido emitida por la infracción tipificada por el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, vinculada con la determinación del Impuesto Temporal a los Activos Netos de 2012.

Que de conformidad con el numeral 1 del artículo 178° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, constituye infracción relacionada con el cumplimiento de las obligaciones tributarias el 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 correspondía en la determinación de los pagos a cuenta o anticipos, o declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias en las declaraciones, que



Tribunal Fiscal

Nº 06436-3-2017

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 según la Tabla I de Infracciones y Sanciones del mencionado código, aplicable a las personas y entidades generadoras de renta de tercera categoría, como es el caso de la recurrente, la sanción aplicable a la infracción tipificada por el numeral 1 del artículo 178º del Código Tributario es una multa equivalente, entre otros, al 50% del tributo omitido. Además, la Nota 15 de la indicada Tabla señala que el tributo omitido, o el saldo, crédito u otro concepto similar determinado indebidamente o pérdida indebidamente declarada, sería la diferencia entre el tributo resultante o el saldo, crédito u otro concepto similar o pérdida del período o ejercicio gravable, obtenido por autoliquidación o, en su caso, como producto de la fiscalización, y el declarado como tributo resultante o el declarado como saldo, crédito u otro concepto similar o pérdida de dicho período o ejercicio, siendo que para dichos efectos no se tomaría en cuenta los saldos a favor de los períodos anteriores, ni los pagos y compensaciones efectuadas.

Que dado que la aludida resolución de multa ha sido emitida sobre la base del reparo a la base imponible del Impuesto Temporal a los Activos Netos de 2012 contenido en la Resolución de Determinación N° 012-003-0045322, reparo que ha sido levantado por este Tribunal, corresponde resolver en igual sentido, debiéndose revocar la apelada en este extremo y dejar sin efecto la resolución de multa emitida.

Que el informe oral solicitado, se llevó a cabo con la asistencia de ambas partes, según la Constancia del Informe Oral N° 0899-2017-EF/TF, que obra en autos.

Con los vocales Casalino Mannarelli, Queuña Díaz y Sarmiento Díaz, e interviniendo como ponente el vocal Queuña Díaz.

RESUELVE:

REVOCAR la Resolución de Intendencia N° 0150140011549 de 29 de octubre de 2014 en el extremo impugnado y disponer que la Administración proceda conforme con lo expuesto en la presente resolución, y **DEJAR SIN EFECTO** la Resolución de Multa N° 012-002-0023681.

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


CASALINO MANNARELLI
VOCAL PRESIDENTA


QUEUÑA DÍAZ
VOCAL


SARMIENTO DÍAZ
VOCAL


Barrera Vásquez
Secretaria Relatora
QD/BV/LB/ra.