



# Tribunal Fiscal

Nº 05455-8-2017

**EXPEDIENTE Nº** : 7426-2015  
**INTERESADO** :  
**ASUNTO** : Impuesto Temporal a los Activos Netos y Multas  
**PROCEDENCIA** : Lima  
**FECHA** : Lima, 23 de junio de 2017

VISTA la apelación interpuesta por , S.A., con Registro Único de Contribuyente N° , contra la Resolución de Intendencia N° 0260 /SUNAT de 28 de febrero de 2015, emitida por la Intendencia Lima de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria, que declaró infundada la reclamación formulada contra la Resolución de Determinación N° 024-003-0 , girada por el Impuesto Temporal a los Activos Netos de 2014, y las Resoluciones de Multa N° 024-002-021 y 024-002-0214 , giradas por la comisión de las infracciones tipificadas en el numeral 1 de los artículos 177º y 178º del Código Tributario.

## CONSIDERANDO:

Que la recurrente sostiene que la exclusión del mayor valor generado como consecuencia del valor razonable de la base imponible del Impuesto Temporal a los Activos Netos se fundamenta en que dicho valor carece de contenido patrimonial, es decir, no constituye un bien o derecho patrimonial sujeto al pago de dicho impuesto.

Que alega que la apelada es manifiestamente inconsistente, pues no se pronuncia en forma expresa sobre todas las cuestiones planteadas, tal como exige el numeral 2 del artículo 109º y el artículo 129º del Código Tributario, por ende, existe nulidad de la apelada en aplicación del numeral 2 del artículo 10º de la Ley del Procedimiento Administrativo.

Que refiere que este Tribunal en los fundamentos del Acuerdo de Sala Plena 2011-16, entre otros, ha indicado que la motivación es exigida para que se pueda apreciar la legitimidad de la actuación pública que permite vislumbrar la frontera entre lo discrecional y lo arbitrario; y que la Sentencia recaída en el Expediente N° 319-2000-AA/TC ha establecido que motivar es expresar las razones de hecho y el sustento jurídico que justifican la decisión tomada.

Que aduce que la Administración evidencia una absoluta falta de objetividad al resolver sobre las cuestiones de violación de los principios de no confiscatoriedad y legalidad, pues no se le solicitó un control constitucional sobre las normas del Impuesto Temporal a los Activos Netos, sino la utilización de los principios constitucionales en la interpretación y aplicación de estos. En este sentido, afirma que la Administración debió referirse a la naturaleza del impuesto, aplicar la norma considerando su carácter de impuesto patrimonial e interpretar y aplicar la norma en línea con los principios constitucionales.

Que esgrime que incorporar en vía de interpretación meras proyecciones de valor, flujos de ingresos proyectados o posibles ingresos futuros vulnera el principio de no confiscatoriedad del artículo 74º de la Constitución Política del Perú, toda vez que los tributos gravan expresiones reales de riqueza, y en el caso de impuestos patrimoniales, el valor real de los bienes.

Que indica que la Administración estaba predisposta a resolver en su contra, toda vez que la apelada fue emitida el 28 de febrero de 2015, fecha que cayó sábado, día en la cual los órganos administrativos encargados de resolver no trabajan, y que ello es corroborado con el Informe N° 11-2012-SUNAT/2B400, además que el día que se despachó la resolución fue el día inmediatamente siguiente al del vencimiento del plazo probatorio, en un solo día.

Que manifiesta que en Sentencia recaída en el Expediente N° 03797-2006-PA/TC, el Tribunal Constitucional señaló que los activos netos se constituyen como manifestación de capacidad contributiva en cuanto a impuestos al patrimonio se trata, en este sentido, considera que la base imponible del Impuesto Temporal a los Activos Netos la conforman el conjunto de bienes y derechos de una empresa, sin considerar las



# Tribunal Fiscal

Nº 05455-8-2017

estimaciones futuras o los flujos de ingresos probables por carecer de contenido económico presente y real a dicha fecha.

Que arguye que el activo biológico se mide para propósitos contables, tanto al momento de su reconocimiento como al final de cada período, considerando su costo histórico y las estimaciones del valor razonable, que son proyecciones financieras sin contenido patrimonial presente, por lo que no puede integrar la base imponible de un impuesto patrimonial y menos de un tributo que constitucionalmente sólo es aceptable si efectivamente ostenta este carácter; y que la Administración en este caso concede a la NIC 41 una eficacia legal que ni siquiera reconoce la norma del Impuesto Temporal a los Activos Netos.

Que añade que si bien el artículo 4º de la Ley del Impuesto Temporal a los Activos Netos indica que la base imponible está constituida por el valor de los activos netos consignados en el Balance General cerrado el ejercicio anterior, no precisa qué valor debe ser tomado en cuenta, ni ayuda la literalidad a interpretar y aplicar la Ley, en este sentido, afirma que en virtud de una legislación incierta e inadecuadamente reglamentada, no es posible que se le impute responsabilidad ya que conforme con el artículo 170º del Código Tributario, no procede la aplicación de intereses y sanciones.

Que menciona que hay una inconsistencia para propósitos patrimoniales o tributarios en aceptar el valor contable, dado que carece de un efectivo contenido patrimonial al derivarse de proyecciones, precios o flujos futuros; más aún cuando se trata de un tributo complementario al Impuesto a la Renta que debe interpretarse y aplicarse en concordancia con éste.

Que añade que la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario obliga a aplicar las normas tributarias considerando los métodos de interpretación admitidos por el Derecho, por lo que debe interpretarse de manera sistemática en concordancia con las disposiciones del Impuesto a la Renta; y por ende, sin que tenga efecto el mayor valor razonable; más aún cuando en el caso de contribuyentes no obligados a efectuar ajuste por inflación el artículo 4º de la norma reglamentaria de la Ley del Impuesto Temporal a los Activos Netos dispone que se considere sus valores históricos, que el artículo 3º de la Resolución de Superintendencia N° 087-2009-SUNAT señale que a partir del ejercicio 2009 la base imponible del Impuesto Temporal a los Activos Netos se determine sobre la base del valor histórico y que los artículos 2º y 4º de la Ley N° 28394 que suspende a partir del 2005 la aplicación del ajuste por inflación del balance general establece que se considerarán como saldos iniciales de las partidas del balance los saldos ajustados por inflación al 31 de diciembre de 2004, efectuados de conformidad con el Decreto Legislativo N° 797.

Que en cuanto a las multas, solicita que por lo expuesto, se declare improcedente la multa relacionada a los reparos a la base imponible del Impuesto Temporal a los Activos Netos del ejercicio 2014; así como la multa relacionada con la comisión de la multa del numeral 1 del artículo 177º del Código Tributario, pues la Administración transgrede arbitrariamente los alcances de la Resolución de Superintendencia N° 234-2006/SUNAT.

Que mediante escrito de alegatos de 6 de abril de 2017 (fojas 237 a 255) la recurrente reiteró los argumentos antes señalados, y agregó que la modificación de la NIC 41 pone en evidencia que la medición a valor razonable no es relevante en plantaciones debido a que con su modificación efectuada el 30 de junio de 2014 ha reconocido que hay un subconjunto de activos biológicos, como plantas frutales, que al madurarse dejar de tener una importancia significa que en la generación de beneficios económicos futuros, con lo que carece de sentido medirlas bajo la metodología de valor razonable; es decir el Consejo de Normas Internacionales decidió que a partir del 2016 las plantas frutales se contabilicen de la misma forma como se registra una propiedad, planta y equipo en la NIC 16, debiéndose revertir el ajuste de años anteriores para ser llevado contra resultados acumulados, resultando un verdadero despropósito que la Administración insista en integrarlo a la base del ITAN, cuando en esencia no es patrimonio y la propia contabilidad ha optado por no aplicarlo.



# Tribunal Fiscal

Nº 05455-8-2017

Que asimismo, refiere que la Administración debería tener en cuenta que este cambio contable pone en evidencia que es absolutamente ilegal e inconveniente fundar en la contabilidad los elementos constitutivos de un tributo, pues un mero cambio en esta disciplina no puede traer aparejada la modificación de la base imponible del ITAN.

Que por su parte, la Administración señala que para establecer la base imponible del Impuesto Temporal a los Activos Netos se toma como referente el monto total de los activos netos consignados en el balance general, expresión que no se encuentra definida en norma tributaria alguna, lo que obliga a que se recurra a la definición de activo neto dispuesta conforme con las normas y principios contables aplicables en el Perú, según lo dispuesto en la Norma IX del Código Tributario.

Que agrega que de acuerdo con el criterio de prudencia, indicado en el párrafo 37 del Marco Conceptual para la preparación y presentación de la información financiera, los estados financieros son elaborados con cierto grado de precaución con la finalidad que los activos o los ingresos no se sobrevaloren y las obligaciones y los gastos no se infravaloren; y que refiere que la Norma Internacional de Contabilidad N° 1 – Presentación de Estados Financieros establece las reglas y criterios para presentar los estados financieros, en especial del estado de situación financiera (balance general).

Que en relación con el valor del activo afirma que la Norma Internacional de Contabilidad N° 41 – Agricultura prevé que en el caso de activos biológicos, dichos bienes deben ser valorados según el valor razonable menos los costos estimados en el punto de venta a partir de la existencia de un mercado activo (párrafo 17), salvo cuando este valor no pueda ser determinado de forma fiable, y que conforme con los párrafos 8 y 9 el valor razonable es el importe por el que puede ser intercambiado un activo, entre un comprador y un vendedor interesado y debidamente informado, que realizan una transacción libre, siendo que dicho valor se basa en la ubicación y condición del bien en el momento actual; por lo que considera que los contribuyentes que desarrollan una actividad empresarial agrícola, como es el caso de la recurrente, tienen la obligación de preparar y presentar sus estados financieros de acuerdo a lo establecido en las normas internacionales de contabilidad, entre ellas, lo previsto en el Marco Conceptual y en la NIC 41.

Que la Administración señala que al determinar la recurrente el valor razonable de los activos biológicos en base al cálculo del valor presente de los flujos netos de efectivo, estableció que dicho valor razonable podía ser medido en forma fiable, que la entidad controlaba el bien y que era probable que los beneficios económicos futuros asociado al activo fluyeran a la empresa, motivo por el cual reconoció dicho valor razonable en el Balance General.

Que afirma que en el caso de autos el valor razonable de los activos biológicos se encuentra consignado en el Balance General y, al no estar comprendido como deducción a la base imponible del Impuesto Temporal a los Activos Netos, según lo dispuesto en el artículo 5º de la Ley del citado tributo, corresponde considerarlo para determinar la base imponible, por lo que carece de fundamento la disminución efectuada por la recurrente por el importe de S/. 4 703 373,00.

Que respecto de la estimación contable asociada al valor razonable de los activos biológicos indica que esta sí otorga un derecho patrimonial que debe ser revelado dentro de la valoración total de los activos netos consignados en el Balance, siendo que el valor en libros es el importe por el que está contabilizada una partida, la cual incluye el valor razonable.

Que de otro lado, de las diversas normas respecto de las cuales concluye la recurrente que la base imponible del Impuesto Temporal a los Activos Netos se determina en función de la base del costo de adquisición (costo histórico), sostiene que dentro del concepto de costo histórico se incluye el valor razonable de la contrapartida entregada a cambio, por lo que al hacer referencia al valor histórico no se excluye al valor razonable, más aún cuando el modelo contable que reconoce y mide el crecimiento biológico utilizando valores razonables corrientes informa los cambios del valor razonable a lo largo del periodo que va desde la plantación hasta la recolección; por lo que concluye que carece de sustento lo argumentado por ella al respecto.



# Tribunal Fiscal

Nº 05455-8-2017

Que en cuanto a las cuentas por cobrar por exportación deducidas indebidamente de la base imponible del Impuesto Temporal a los Activos Netos, sostiene la Administración que la recurrente había incluido cuentas por cobrar por ventas locales por un monto de S/. 211 773,00, respecto del cual esta no argumentó ni presentó documento alguno que desvirtúe el reparo, por lo que lo mantuvo.

Que finalmente, respecto de las multas vinculadas con las infracciones del numeral 1 de los artículos 177° y 178° del Código Tributario, manifiesta que, habiéndose verificado el procedimiento de determinación y la base legal aplicable, que se confirmó el reparo, que se ha observado lo dispuesto en la Resolución de Superintendencia N° 234-2006/SUNAT y que la recurrente no presentó en la etapa de reclamación argumentos que permitan desvirtuar la comisión de las infracciones, procede a mantenerlas.

Que mediante escrito de alegatos de 6 de abril de 2017 (fojas 234 a 236) la Administración reiteró los alegatos antes citados y agregó que la definición de activo es la contenida en las normas contables, que los activos biológicos deben formar parte del balance general conforme a su valor razonable, y que no hay razón para desconocer el valor de los activos biológicos como parte de la base imponible del referido impuesto, máxime si ni la Ley N° 28424, ni su reglamento, ni la Resolución de Superintendencia N° 087-2009/SUNAT, se ha establecido que se excluya de la base imponible del ITAN a los activos biológicos.

Que menciona que según el artículo 4° de la Ley del ITAN la base imponible de dicho impuesto está constituida por los activos consignados en el balance general cerrado al 31 de diciembre del ejercicio anterior y que las observaciones efectuadas tienen como base el balance general elaborado por la recurrente, información que coincide con la declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2013 y que no fue rectificada.

Que refiere que considerar como válido lo argumentado por la recurrente respecto a que una simple estimación contable no debe formar parte de la base imponible del ITAN, al no constituir una manifestación de patrimonio de ella, conllevaría a negar la mecánica de la contabilidad, ya que los registros contables, en su mayoría, se basan en estimaciones, por ejemplo, es un criterio generalmente aceptado que según las normas contables y tributarias, al valor de los activos como inmuebles se depreciá linealmente cuando en la generalidad de casos sucede lo contrario, siendo que la base del imponible del impuesto en esos casos, es el valor histórico menos la depreciación aceptada por las normas tributarias, cuestión que no podría ser objetada por la recurrente, por lo que considera que se debe confirmar la apelada en todos sus extremos.

Que como resultado de la fiscalización parcial iniciada a la recurrente mediante Carta N° 140023452320-01 SUNAT<sup>1</sup> y Requerimiento N° 0222140015145, notificados el 8 de julio de 2014<sup>2</sup> (fojas 95 y 102), la Administración reparó la base imponible del Impuesto Temporal a los Activos Netos de 2014, por deducciones no admitidas por las normas del ITAN correspondientes a las Cuentas por Cobrar originadas por Exportación, y al Reconocimiento NIC 41 – Activos Biológicos; y detectó la comisión de las infracciones tipificadas en el numeral 1 de los artículos 177° y 178° del Código Tributario.

Que como consecuencia de los aludidos reparos se emitió la Resolución de Determinación N° 024-003-0255967, girada por el Impuesto Temporal a los Activos Netos de 2014 (fojas 220 y 221), y las Resoluciones de Multa N° 024-002-0214501 y 024-002-0214502, emitidas por las infracciones tipificadas en el numeral 1 de los artículos 177° y 178° del Código Tributario (fojas 217 a 219).

<sup>1</sup> Vinculada con la Orden de Fiscalización N° 140023452320-01, períodos a fiscalizar enero a abril de 2014 vinculados al Impuesto Temporal a los Activos Netos (foja 104).

<sup>2</sup> En el domicilio fiscal de la recurrente (foja 210), mediante acuse de recibo (fojas 96 y 103), habiéndose consignado los datos de identificación y firma de la persona que recibió dichos documentos, de acuerdo con lo previsto por el inciso a) del artículo 104° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF. Dicha norma dispone que la notificación de los actos administrativos se realizará por correo certificado o por mensajero, en el domicilio fiscal, con acuse de recibo o con certificación de la negativa a la recepción efectuada por el encargado de la diligencia, y que el acuse de recibo deberá contener, como mínimo: (i) Apellidos y nombres, denominación o razón social del deudor tributario; (ii) Número de RUC del deudor tributario o número del documento de identificación que corresponda; (iii) Número de documento que se notifica; (iv) Nombre de quien recibe y su firma, o la constancia de la negativa; y (v) Fecha en que se realiza la notificación.



# Tribunal Fiscal

Nº 05455-8-2017

Que de lo actuado se aprecia que, en cuanto al reparo de la sustracción de la base imponible del ITAN de 2014 de la Cuentas por Cobrar originadas por Exportación, la recurrente no ha formulado argumentos ni presentado medios de prueba que desvirtúen su procedencia<sup>3</sup>, por lo que al encontrarse arreglado a ley, conforme con el análisis efectuado de lo realizado en el procedimiento de fiscalización, corresponde mantenerlo, y confirmar la apelada en dicho extremo.

Que en tal sentido, la controversia consiste en analizar si el reparo por concepto de sustracción de la base imponible del ITAN de 2014 del Reconocimiento NIC 41 – Activos Biológicos y la multa vinculada se encuentran conformes a ley; sin embargo, previamente corresponde pronunciarse sobre las nulidades deducidas por la recurrente.

## **Nulidad**

Que el artículo 103° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, establece que los actos de la Administración Tributaria serán motivados y constarán en los respectivos instrumentos o documentos.

Que el artículo 129° del aludido código, modificado por el Decreto Legislativo N° 1263<sup>4</sup>, establece que las resoluciones expresarán los fundamentos de hecho y de derecho que les sirven de base, y decidirán sobre todas las cuestiones planteadas por los interesados y cuantas suscite el expediente. En caso contrario, será de aplicación lo dispuesto en el último párrafo del artículo 150°.

Que el último párrafo del artículo 150° del aludido código, modificado por el referido decreto legislativo, dispone que cuando el Tribunal Fiscal constate la existencia de vicios de nulidad, además de la declaración de nulidad deberá pronunciarse sobre el fondo del asunto, de contarse con los elementos suficientes para ello, salvaguardando los derechos de los administrados; y cuando no sea posible pronunciarse sobre el fondo del asunto, se dispondrá la reposición del procedimiento al momento en que se produjo el vicio de nulidad.

Que el numeral 2 del artículo 109° del mencionado código, señala que los actos de la Administración son nulos cuando son dictados prescindiendo totalmente del procedimiento legal establecido, o que sean contrarios a la ley o norma con rango inferior.

Que el numeral 1.2 del artículo IV de la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley N° 27444, modificado por Decreto Legislativo N° 1272<sup>5</sup> aplicable supletoriamente a los procedimientos tributarios de conformidad con la Norma IX del Título Preliminar del Código Tributario, señala que el procedimiento administrativo se sustenta en el principio del debido procedimiento, según el cual los administrados gozan, entre otros, del derecho a exponer argumentos y a presentar alegatos complementarios; a ofrecer y a producir pruebas; y a obtener una decisión motivada, fundada en derecho, emitida por autoridad competente, y en un plazo razonable, y a impugnar las decisiones que lo afectan.

Que conforme con el artículo 3° de la misma ley, la motivación constituye uno de los requisitos de validez del acto administrativo, e implica que debe estar debidamente motivado en proporción al contenido y conforme al ordenamiento jurídico, precisándose en los numerales 6.1 y 6.3 de su artículo 6°, que la motivación deberá ser expresa, mediante una relación concreta y directa de los hechos probados relevantes del caso específico, y la exposición de las razones jurídicas y normativas que con referencia directa a los anteriores justifican el acto adoptado, no siendo admisibles como motivación, la exposición de fórmulas generales o

<sup>3</sup> Según se corrobora de los recursos de apelación y reclamación presentados por la recurrente (fojas 117 a 149, 186 a 205 y 237 a 255).

<sup>4</sup> Publicado en el Diario Oficial "El Peruano", el 10 de diciembre de 2016.

<sup>5</sup> Publicado en el Diario Oficial "El Peruano", el 21 de diciembre de 2016. Recogido en el actual Texto Único Ordenado de la Ley N° 27444, aprobado por Decreto Supremo N° 006-2017-JUS, publicado en el Diario Oficial "El Peruano" el 20 de marzo de 2017.



# Tribunal Fiscal

Nº 05455-8-2017

vacias de fundamentación para el caso concreto o aquellas fórmulas que, por su oscuridad, vaguedad, contradicción o insuficiencia, no resulten específicamente esclarecedoras para la motivación del acto.

Que estando a lo dispuesto por los artículos 3° y 6° de la mencionada Ley del Procedimiento Administrativo General y los artículos 103° y 129° del Código Tributario, la Administración Tributaria tiene la obligación de motivar sus actos y su infracción está sancionada con nulidad de conformidad con el numeral 2 del artículo 109° del mismo código, y el numeral 2 del artículo 10° de la Ley del Procedimiento Administrativo General, según el cual son vicios del acto que causan su nulidad de pleno derecho el defecto o la omisión de alguno de sus requisitos de validez, salvo que se presente alguno de los supuestos de conservación del acto a que se refiere el artículo 14° de la citada ley, los que no se verifican cuando no existe motivación<sup>6</sup>.

Que en cuanto a la falta de pronunciamiento del fundamento central del reclamo, se advierte que la Administración para determinar el hecho imponible expresado en la ley del ITAN, considera el Resultado del Requerimiento N° 0222140019839 que se sustenta en los activos netos consignados en el Balance General cerrado el ejercicio anterior y que corresponden a los activos medidos según las normas contables, dado que el objeto de dicha ley es gravar los activos que posee una empresa y las excepciones dispuestas en la propia norma, y que la recurrente ha reconocido en valor razonable dentro del Balance General, por lo que los valores impugnados se sustentan en lo declarado por la misma recurrente como activos netos.

Que además la Administración en la resolución apelada (foja 174), ha sustentado la aplicación de la normativa contable, señalando que la estimación contable asociada al valor razonable de los activos biológicos sí otorga un derecho patrimonial que debe ser revelado dentro de la valoración total de los activos netos consignados en el Balance, toda vez que la ley remite al registro contable determinado de acuerdo con el criterio contable, tanto respecto del concepto de activo como de su medición. Agregando que el valor en libros no se encuentra referido únicamente al valor de adquisición sino también al valor razonable presentado en el Balance.

Que en cuanto a la vulneración de los principios de legalidad y no confiscatoriedad, de la apelada se aprecia que la Administración infirió que los mismos no sufrían menoscabo ya que se ha citado la normatividad correspondiente y ha efectuado una interpretación acorde a derecho; sin perjuicio de señalar que no era competente para pronunciarse sobre la constitucionalidad de las normas, pues tal atribución corresponde a los jueces y magistrados del Poder Judicial y del Tribunal Constitucional, resultando aplicable el artículo 86° del Código Tributario, que establece que los funcionarios y servidores que laboren en la Administración Tributaria al aplicar tributos, sanciones y procedimientos, se sujetarán a las normas tributarias sobre la materia.

Que por lo tanto, contrariamente a lo alegado por la recurrente, no se aprecia que la Administración hubiera omitido pronunciarse respecto de ningún argumento planteado en su reclamo, siendo que conforme con lo expuesto, no se aprecian circunstancias que acarreen su nulidad.

Que asimismo, el hecho que la apelada se haya emitido un día no laborable, no la hace invalida, por cuanto su notificación surtirá efecto a partir del día hábil siguiente al de su recepción, conforme con el artículo 106° del Código Tributario, siendo que en el presente caso la apelada fue notificada el 12 de marzo de 2015, mediante acuse de recibo en el domicilio fiscal de la recurrente, habiéndose consignado los datos de identificación y firma de la persona que recibió tal documento, de acuerdo con lo previsto por el inciso a) del artículo 104° del Código Tributario según se advierte de la constancia respectiva de foja 223.

Que en consecuencia, no se advierte que la apelada contenga las afectaciones a los derechos y principios a los que hace referencia la recurrente, por lo que no resulta atendible la nulidad invocada, así como tampoco son aplicables el Acuerdo de Sala Plena, las resoluciones y los informes invocados; y en tal sentido, corresponde evaluar los aspectos de fondo de la materia controvertida.

<sup>6</sup> Criterio establecido por este Tribunal en las Resoluciones N° 07035-5-2008 y 04935-5-2008, entre otras.



# Tribunal Fiscal

Nº 05455-8-2017

## Reconocimiento NIC 41 – Activos Biológicos

Que del Anexo Nº 01 de la Resolución de Determinación Nº 024-003-0255967 (foja 220) se aprecia que la Administración reparó la base imponible del Impuesto Temporal a los Activos Netos de marzo de 2014, al considerar que el valor razonable según Reconocimiento NIC 41 – Activos Biológicos debe formar parte de la base imponible y no es una deducción admitida por las normas del ITAN, sustentándose en los Requerimientos Nº 0222140015145 y 0222140019839 y sus resultados, y amparándose en lo dispuesto en los artículos 1° a 5° de la Ley Nº 28424 que creó el Impuesto Temporal a los Activos Netos y su reglamento; artículos 3 y 4° de la Resolución de Superintendencia Nº 087-2009/SUNAT, entre otras.

Que el artículo 1° de la Ley Nº 28424, Ley que crea el Impuesto Temporal a los Activos Netos - ITAN, estableció que el citado impuesto se aplica a los generadores de renta de tercera categoría sujetos al régimen general del Impuesto a la Renta sobre los activos netos al 31 de diciembre del año anterior, y que la obligación surge al 1 de enero de cada ejercicio.

Que el artículo 2° de la citada Ley, señala que son sujetos del impuesto, en calidad de contribuyentes, los generadores de renta de tercera categoría sujetos al régimen general del Impuesto a la Renta, incluyendo las sucursales, agencias y demás establecimientos permanentes en el país de empresas unipersonales, sociedades y entidades de cualquier naturaleza constituidas en el exterior.

Que el artículo 4° de la citada ley establece 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 Nº 797, cuando corresponda efectuar dicho ajuste, cerrado al 31 de diciembre del ejercicio anterior al que corresponda, deducidas las depreciaciones y amortizaciones admitidas por la Ley del Impuesto a la Renta; siendo que el artículo 5° 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 de las normas antes glosadas, se tiene que el Impuesto Temporal a los Activos Netos, es un impuesto cuya fuente es el patrimonio, por cuanto toma como manifestación de capacidad contributiva los activos netos<sup>7</sup>, centrándose el tema en discusión en cuanto al valor que debe asignarse a dicho activo.

Que ahora bien, el inciso a) del artículo 4° del Reglamento del ITAN, aprobado por Decreto Supremo Nº 025-2005-EF, dispone que la base imponible del Impuesto será determinada según lo dispuesto en los artículos 4° y 5° de la citada ley, y que tratándose de contribuyentes obligados a efectuar el ajuste por inflación del balance general de acuerdo a las normas del Decreto Legislativo Nº 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 con 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.

Que el numeral 3.1 del artículo 3° 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 5° de la ley.

<sup>7</sup> A mayor abundamiento, mediante sentencia de 5 de marzo de 2007, recaída en el Expediente Nº 03797-2006-PA/TC, respecto de la naturaleza impositiva y constitucionalidad del ITAN, el Tribunal Constitucional ha dejado establecido que este tributo: "(...) es un impuesto independiente que efectivamente grava activos netos como manifestación de capacidad contributiva no directamente relacionada con la renta", y que: "(...) En cuanto al argumento de que el ITAN se constituye como un pago a cuenta o anticipo del Impuesto a la Renta por ser un crédito utilizable contra éste, cabe señalar que no debemos perder de vista que nuestra Constitución no impone en materia impositiva más límites que los enunciados por su artículo 74°"; asimismo, indica que el referido tributo: "(...) como alcance de la capacidad impositiva del Estado, constituye también una manifestación del principio de solidaridad que se encuentra consagrado de manera implícita en el artículo 43° de la Constitución (...), y además, en el artículo 36° de la Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre (...)", y declaró por tal razón infundada la acción de amparo interpuesta, a través de la que se cuestionó la constitucionalidad del impuesto en mención.



# Tribunal Fiscal

Nº 05455-8-2017

Que este Tribunal en la Resolución N° 01025-8-2016 ha señalado que acuerdo con el artículo 6° de la ley N° 28424, modificado por 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 excede S/. 1 000 000,00, según el balance general al 31 de diciembre del ejercicio gravable inmediato anterior.

Que según el párrafo 4.55 del Marco Conceptual para la Información Financiera<sup>8</sup>, la base o método de medición del costo histórico requiere que los activos se registren 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 adquisición.

Que por su parte el Plan Contable General Empresarial<sup>9</sup> define costo histórico como la base de medición por la cual el activo se registra por el importe de efectivo y otras partidas que representan obligaciones, o por el valor razonable de la contrapartida entregada a cambio en el momento de la adquisición; el pasivo, por el valor del producto recibido a cambio de incurrir en una deuda, o, en otras circunstancias, por la cantidad de efectivo y otras partidas equivalentes que se espera pagar para satisfacer la correspondiente deuda, en el curso normal de la operación.

Que en línea con lo antes expuesto, se tiene que según el autor Hendriksen<sup>10</sup> el costo es el precio de cambio de los bienes y servicios en la fecha en que se adquieren y cuando el pago entregado en el cambio consiste en un activo no monetario, el precio se determina por el valor corriente del activo entregado. El costo es pues el sacrificio económico expresado en términos monetarios. En el mismo sentido, el profesor Romero López<sup>11</sup> señala que cuando hablamos del valor histórico original, comúnmente acostumbramos expresarlo en término de precio de costo, costos históricos, o simple y sencillamente costo.

Que cabe indicar que el valor histórico, a razón del autor Horngren<sup>12</sup>, constituye un principio mediante el cual los activos y servicios adquiridos deben registrarse en su costo real (también llamado costo histórico), por lo que los bienes se registran con el precio pagado en la transacción.

Que de igual manera, los autores Weygandt, Kieso y Kimmel 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<sup>13</sup>. Por su parte, el profesor Biondi<sup>14</sup> señala que por la valuación al costo, las transacciones u eventos económicos que la contabilidad cuantifica al considerarlos realizados, se registran según la cantidad de moneda que se afecte o se comprometa, agregando que los activos se exponen en los estados contables al costo de adquisición o fabricación o una porción no distribuida de esta, es decir, no consumida.

Que asimismo, se tiene que los autores Kieso y Weygandt, en cuanto al costo o valor histórico, señalan que tradicionalmente quienes elaboran y usan los informes financieros han encontrado que el costo es la base más útil para evaluar e informar, por lo que en consecuencia los principios de contabilidad generalmente aceptados exigen que casi todos los activos y pasivos se contabilicen y declaren según su precio de adquisición<sup>15</sup>.

Que según lo antes expuesto, y de acuerdo con su propia normatividad, la materia imponible del referido tributo está constituida por los activos netos consignados en el balance general, cuyo valor corresponderá al

<sup>8</sup> Versión 2010. Oficializado mediante Resolución del Consejo Normativo de Contabilidad N° 055-2014-EF/30 (26.07.14) aplicable para el ejercicio fiscalizado.

<sup>9</sup> Aprobado mediante Resolución del Consejo Normativo de Contabilidad N° 041-2008-EF/94, publicada el 25 de octubre de 2008, de uso obligatorio a partir del 1 de enero de 2011, según Resolución del Consejo Normativo de Contabilidad N° 042-2009-EF/94, publicada el 14 de noviembre de 2009.

<sup>10</sup> HENDRIKSEN, ELDON. Teoría de la Contabilidad. Unión Tipográfica Editorial Hispano-Americana. México. Primera Edición en español. 1974. p. 308.

<sup>11</sup> RÓMERO LÓPEZ, Javier. Principios de Contabilidad. McGraw-Hill/Interamericana de México, S.A. de C.V. México. Primera Edición. 1995. p. 48.

<sup>12</sup> HORNGREN, Charles. Contabilidad. Un Enfoque Aplicado a México. Pearson Educación de México S.A. de C.V., México. 5ta. Edición. 2004. p. 11.

<sup>13</sup> WEYGANDT, Jerry, KIESO, Donald y KIMMEL, Paul. Principios de Contabilidad. Editorial LIMUSA S.A. México. 2008. p. 10.

<sup>14</sup> BIONDI, Mario. Contabilidad Financiera. Primera Edición. Errepar S.A. Argentina. 2005. p. 11.

<sup>15</sup> KIESO, Donald y WEYGANDT, Jerry. Contabilidad Intermedia. Segunda Edición. Editorial LIMUSA S.A. México. 2001. p. 44.



# Tribunal Fiscal

Nº 05455-8-2017

monto ajustado según el Decreto Legislativo N° 797, cuando corresponda efectuar dicho ajuste, siendo que en los demás casos corresponderá considerarlos a su valor histórico.

Que en el presente, el ajuste por inflación al balance general se encuentra suspendido<sup>16</sup>, por lo que corresponde considerar para determinar la base imponible del ITAN, el valor histórico de los activos netos.

Que 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 (ya sea a título oneroso o gratuito), producción o construcción, según corresponda.

Que de acuerdo con el Resumen Estadístico de Fiscalización (foja 101) en concordancia con el Comprobante de Información Registrada (foja 155), la recurrente tiene como actividad económica el cultivo de frutas.

Que conforme con el párrafo 12 de la Norma Internacional de Contabilidad – NIC 41 Agricultura<sup>17</sup> un activo biológico se medirá, tanto en el momento de su reconocimiento inicial como al final del período sobre el que se informa, a su valor razonable menos los costos de venta.

Que asimismo, el párrafo 26 de la mencionada NIC indica que los cambios en el valor razonable menos los costos de venta de un activo biológico deberán incluirse en la ganancia o pérdida neta del período en que aparezcan.

Que a estos efectos, el párrafo 8 de la referida NIC establece que el valor razonable es el precio que se recibirla por vender un activo o que se pagaría por transferir un pasivo en una transacción ordenada entre participantes de mercado en la fecha de la medición<sup>18</sup>.

Que el párrafo 15 de la NIIF 13 Medición del Valor Razonable<sup>19</sup> dispone que una medición a valor razonable supondrá que el activo o pasivo se intercambia en una transacción ordenada entre participantes del mercado para vender el activo o transferir el pasivo en la fecha de la medición en condiciones de mercado presentes<sup>20</sup>.

Que por lo expuesto, las variaciones que surgen como consecuencia de los cambios en el valor razonable menos los costos de venta de un activo biológico durante el transcurso de la vida del activo biológico, si bien procuran reflejar el valor real de dicho activo, constituyen el resultado de una base contable de medición distinta al costo o valor histórico.

Que mediante los puntos 2 y 4 del Requerimiento N° 0222140015145 (foja 95), la Administración solicitó a la recurrente que presentara los papeles de trabajo, mostrando la determinación del activo neto declarado como base imponible del Impuesto Temporal a los Activos Netos, así como que sustentara las deducciones efectuadas a la base imponible de dicho impuesto.

<sup>16</sup> A través del artículo 1º de la Ley N° 28394, se suspendió la aplicación del régimen de ajuste por inflación con incidencia tributaria dispuesto por Decreto Legislativo N° 797 y sus normas modificatorias y complementarias, a partir del ejercicio gravable 2005, precisando la citada ley que dicho régimen se restablecerá en el ejercicio cuando el Ministerio de Economía y Finanzas, en coordinación con el Consejo Normativo de Contabilidad, disponga restablecer el ajuste por inflación de los estados financieros con incidencia tributaria.

<sup>17</sup> Oficializada mediante la Resolución del Consejo Normativo de Contabilidad N° 024-2001-EF/93.01, publicada el 21.12.2001, aunque optativamente puede aplicarse en el ejercicio 2002.

<sup>18</sup> Véase la NIIF 13 Medición del Valor Razonable)

<sup>19</sup> Oficializada mediante Resolución del Consejo Normativo de Contabilidad N° 048-2011-EF/30, publicada el 06.01.12.

<sup>20</sup> Mientras el modelo del costo histórico establece que para la medición contable deben utilizarse importes acordados en intercambios realizados en el pasado, el modelo del valor razonable conforme con el Fundamento de las Conclusiones de la NIIF 13 es una medición basada en el mercado que debe realizarse en términos de un precio de salida presente, hipotéticamente, en transacciones de mercado en la fecha de la medición. De esta manera, en el Fundamento de las Conclusiones de la NIC 41 se señala que el valor razonable tiene más relevancia, fiabilidad, comparabilidad y es más comprensible, como medida de las expectativas de beneficios económicos esperados derivados de los activos biológicos, que el costo histórico; de manera tal que podemos concluir que el valor reflejado permite reflejar de mejor manera la realidad del negocio.



# Tribunal Fiscal

Nº 05455-8-2017

Que en respuesta a lo solicitado, la recurrente presentó el escrito de 7 de agosto de 2014 (foja 53), y señaló que cumplía con presentar lo solicitado, así como con la sustentación de la determinación del activo neto declarado; y que la deducción por el concepto de Reconocimiento de la NIC 41 se refiere a un ajuste contable, sin efecto tributario, para lo cual adjunta el cálculo financiero y la dinámica contable.

Que en los puntos 2 y 4 del Resultado del Requerimiento N° 0222140015145, notificado el 7 de agosto de 2014<sup>21</sup> (fojas 92 y 93) la Administración dejó constancia que la recurrente cumplió con presentar la documentación solicitada.

Que posteriormente, mediante el punto 2 del Requerimiento N° 0222140019839 (fojas 85 a 88), la Administración indicó que de la revisión de la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta de tercera categoría verificó que la recurrente había declarado en la Casilla 385 - Activos Biológicos el importe de S/. 9 068 492,00, el cual según su Libro de Inventarios y Balances dentro de los activos incluía el concepto de Plantaciones NIC 41 por el importe de S/. 4 703 373,00, suma que sustrajo para determinar la base imponible del Impuesto Temporal a los Activos Netos del ejercicio 2014; por ello, le solicitó que sustentara por escrito con argumentos técnicos o legales así como documentación pertinente dicha deducción.

Que en atención a dicho requerimiento, la recurrente presentó el escrito de 9 de setiembre de 2014 (fojas 1 a 7), en el que manifestó que la interpretación de la Administración desvirtúa la naturaleza impositiva del Impuesto Temporal a los Activos Netos, pues en su condición de impuesto al patrimonio, su base imponible no puede comprender conceptos que no tengan la condición de bienes o recursos en términos jurídicos, es decir, que no formen parte del patrimonio del contribuyente, como resulta ser el valor razonable.

Que agrega que el Tribunal Constitucional a través de la Sentencia recaída en el Expediente N° 03797-2006-PA/TC ha señalado que "los activos netos se constituyen como manifestación de capacidad contributiva en cuanto a impuestos al patrimonio se trata", por lo que la recurrente concluye que la base imponible no puede comprender conceptos que carezcan de contenido patrimonial, como es el caso del valor razonable; y que con la entrada en vigencia de la NIC 41 Agricultura, los activos biológicos son reconocidos contablemente a efectos de elaborar los estados financieros de los contribuyentes que desarrollan su actividad en el sector agricultura, midiendo el activo biológico tanto en el momento de su reconocimiento inicial como al final del periodo sobre el que se informe, a su valor razonable menos los costos de comercialización.

Que sostiene que el valor razonable es una proyección financiera registrada en los activos del Balance General de la empresa, careciendo de contenido patrimonial, resultando una simple estimación contable que no debe formar parte de la base imponible del Impuesto Temporal a los Activos Netos al no constituir una manifestación del patrimonio de la empresa, por lo que afirma que sostener lo contrario desnaturaliza el referido impuesto y configura un acto vulneratorio de los derechos fundamentales de la empresa; y en atención a ello, efectuó un ajuste a la base imponible del Impuesto Temporal a los Activos Netos, deduciendo el monto correspondiente al valor razonable de los activos biológicos por un importe de S/. 4 703 373,00, al no constituir un bien o derecho patrimonial sujeto al pago de dicho impuesto.

Que en el Resultado del Requerimiento N° 0222140019839 (fojas 84 a 88) la Administración dejó constancia del citado escrito, y concluyó que acorde con la regulación del Impuesto Temporal a los Activos Netos, este tributo grava los activos netos según el balance general, lo cual debe interpretarse de acuerdo con las normas y principios contables aplicables en el Perú, en este sentido afirma que los activos deben reconocerse por los valores que figuran en el estado de situación financiera.

Que en el caso de autos, según se aprecia del cuadro ITAN 2014 (foja 26), la recurrente dedujo de la base imponible del referido impuesto, entre otros, la suma de S/. 4 703 373,00, bajo el concepto de Reconocimiento NIC 41, deducción que fue consignada en la Casilla 105 del Formulario Virtual del ITAN 648 N° 0750117722 (foja 57).

<sup>21</sup> Mediante acuse de recibo (foja 94) en el domicilio fiscal de la recurrente, habiéndose consignado los datos de identificación y firma de la persona que recibió tal documento, de acuerdo con lo previsto por el inciso a) del artículo 104º del Código Tributario.



# Tribunal Fiscal

Nº 05455-8-2017

Que de la Casilla 385 del Formulario Virtual 684 PDT Renta anual tercera categoría 2013 con N° 0750100125 (foja 56/reverso) se aprecia que la recurrente consignó como activos biológicos el importe de S/. 9 068 492,00.

Que de la revisión del Formato 3.1 Libro de Inventarios y Balances – Balance General correspondiente al ejercicio 2013 (foja 41), se observa que el activo biológico se encuentra conformado por: (i) Plantaciones diversas, al costo menos su correspondiente depreciación acumulada por un monto de S/. 1 744 407,00, tal como se desprende del Balance de Comprobación del ejercicio 2013 (foja 30); (ii) los cambios por valor razonable Plantaciones NIC 41 por S/. 4 703 373,00; e (iii) inversiones en campaña por S/. 918 374,00.

Que asimismo, obra en autos un documento en formato Excel presentado en la etapa de fiscalización (foja 10), en el que se da cuenta que la recurrente se adecuó a la NIC 41 en el ejercicio 2011, reconociendo en la Cuenta 35121 – Activo Biológico – Valor razonable el importe de S/. 4 703 373,00, que corresponde a los ajustes por el ejercicio 2010, por el importe de S/. 3 606 920,00, y por el ejercicio 2011, por los montos de S/. 499 267,00 y S/. 597 186,00; es decir, por el concepto de cambios en el valor de los activos biológicos, como consecuencia de la aplicación de la medición a valor razonable dispuesta por la NIC 41.

Que en este sentido, de conformidad con las normas glosadas anteriormente las variaciones que surgen como consecuencia de los cambios en el valor razonable menos los costos de venta de un activo biológico durante el transcurso de la vida del mismo, si bien procuran reflejar el valor real de dicho activo, constituyen el resultado de una base contable de medición distinta al costo o valor histórico, por lo que lo alegado por la Administración en sentido contrario carece de sustento, y en consecuencia resultaba procedente que en la determinación del ITAN del ejercicio 2014 se efectuara la sustracción del ajuste a valor razonable del referido activo por el importe de S/. 4 703 373,00, toda vez que proviene de una base contable de medición distinta a la indicada en el artículo 4º de la Ley del ITAN, referida al valor histórico, por lo que al no encontrarse el reparo arreglado a ley, procede levantarla y revocar la resolución apelada en este extremo.

Que teniendo en cuenta lo expuesto, resulta irrelevante emitir pronunciamiento sobre los demás alegatos formulados por la recurrente sobre el particular.

Que toda vez que los reparos contenidos en la Resolución de Determinación N° 024-003-0255967 uno fue levantado y el otro mantenido por esta instancia, corresponde que la Administración proceda a la reliquidación del mismo, de conformidad con lo dispuesto en la presente resolución.

## **Resolución de Multa N° 024-002-0214502**

Que de la revisión de la Resolución de Multa N° 024-002-0214502 (fojas 217 y 218), fue girada por la comisión de la infracción tipificada por el numeral 1 del artículo 178º del Código Tributario, con relación a los reparos a la base imponible del ITAN del ejercicio 2014.

Que de conformidad con el numeral 1 del artículo 178º del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-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 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.



# Tribunal Fiscal

Nº 05455-8-2017

Que asimismo, la Nota 21 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 tomando como base la determinación contenida en la Resolución de Determinación N° 024-003-0255967, girada por el ITAN del ejercicio 2014, y dado que esta instancia ha dispuesto que se proceda a su reliquidación al haber levantando un reparo y mantenido el otro, corresponde que se emita similar pronunciamiento, por lo que corresponde que se proceda a reliquidar el monto de la sanción contenido en dicho valor, procediéndose a revocar en este extremo la resolución apelada.

## **Resolución de Multa N° 024-002-0214501**

Que los incisos a) y c) del numeral 1 del artículo 62° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado mediante Decreto Supremo N° 133-2013-EF, disponen que la Administración, en el ejercicio de su función fiscalizadora, tiene la facultad de exigir a los deudores tributarios la exhibición y/o presentación de sus libros, registros, y/o documentos que sustenten la contabilidad y/o que se encuentren relacionados con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias, los que deberán ser llevados de acuerdo con las normas correspondientes así como sus documentos y correspondencia comercial relacionada con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias. Agrega dicha norma que sólo en el caso que por razones debidamente justificadas, el deudor tributario requiera un término para dicha exhibición y/o presentación, la Administración deberá otorgarle un plazo no menor de 2 días hábiles.

Que asimismo, el numeral 5 del artículo 87° del citado código, prevé que los administrados están obligados a facilitar las labores de fiscalización y determinación que realice la Administración y en especial, deben permitir el control por parte de esta, así como presentar o exhibir, en las oficinas fiscales o ante los funcionarios autorizados, según señale la Administración, las declaraciones, informes, libros de actas, registros y libros contables y demás documentos relacionados con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias, en la forma, plazos y condiciones que le sean requeridos, así como formular las aclaraciones que le sean solicitadas.

Que por su parte, el artículo 165° del referido código establece que la infracción será determinada en forma objetiva y sancionada administrativamente, entre otros, con penas pecuniarias.

Que el numeral 1 del artículo 177° del citado código indica que constituye infracción no exhibir los libros, registros u otros documentos que aquella solicitase, la que, conforme con lo dispuesto por la Tabla I de Infracciones y Sanciones de dicho código, aplicable a las personas y entidades generadoras de renta de tercera categoría, como es el caso de la recurrente<sup>22</sup>, se encuentra sancionada con una multa equivalente al 0.6% de los Ingresos Netos (IN), la que, a su vez, según lo señalado en la Nota 10 de la mencionada tabla, no podía ser menor al 10% de la Unidad Impositiva Tributaria - UIT, ni mayor a 25 UIT.

Que por su parte el artículo 65° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF, modificado por Decreto Legislativo N° 1086<sup>23</sup>, señalaba que los perceptores de rentas de tercera categoría cuyos ingresos brutos anuales no superen las 150 UIT deberán llevar como mínimo un Registro de Ventas, un Registro de Compras y Libro Diario de Formato Simplificado de acuerdo con las normas sobre la materia. Asimismo, precisaba que los demás perceptores de rentas de tercera categoría están obligados a llevar contabilidad completa.

<sup>22</sup> Según se advierte de su Comprobante de Información Registrada (foja 210).

<sup>23</sup> Publicado el 28 junio 2008, la misma que de conformidad con su Décima Disposición Complementaria Final, entra en vigencia desde el día siguiente de la fecha de publicación de su reglamento.



# Tribunal Fiscal

Nº 05455-8-2017

Que además el inciso b) del artículo en mención indicaba que mediante Resolución de Superintendencia, la Administración (SUNAT) podrá establecer, entre otros, los libros y registros contables que integran la contabilidad completa a que se refiere el presente artículo.

Que el primer y segundo párrafos del artículo 65º del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF, modificado por Ley N° 30056<sup>24</sup>, prescriben que los perceptores de rentas de tercera categoría cuyos ingresos brutos anuales no superen las 150 UIT deberán llevar como mínimo Registro de Ventas, Registro de Compras y Libro Diario de Formato Simplificado, de acuerdo con las normas sobre la materia, asimismo, aquellos que generen ingresos brutos anuales desde 150 UIT hasta 1700 UIT deberán llevar los libros y registros contables de conformidad con lo que disponga la SUNAT y que los demás perceptores de rentas de tercera categoría están obligados a llevar la contabilidad completa de conformidad con lo que disponga la SUNAT. Debiéndose indicar que el inciso b) del citado artículo precisa que mediante Resolución de Superintendencia, la Administración podrá establecer, entre otros, los libros y registros contables que integran la contabilidad completa a que se refiere el presente artículo.

Que el artículo 38º de la referida ley, modificado por Decreto Supremo N° 118-2008-EF, indica que para efecto de la aplicación del primer y segundo párrafos del artículo 65º de dicha ley se considerará los ingresos obtenidos en el ejercicio gravable anterior y la UIT correspondiente al ejercicio en curso.

Que de conformidad con lo dispuesto por el inciso f) del artículo 22º del Reglamento de la Ley de Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 122-94-EF, modificado por Decreto Supremo N° 134-2004-EF, los deudores tributarios deberán llevar un control permanente de los bienes del activo fijo en el Registro Auxiliar de Control de Activos Fijos, y que la SUNAT mediante resolución de superintendencia determinará los requisitos, características, contenido, forma y condiciones en que deberá llevarse el citado registro.

Que por otro lado, en relación a que se debe a entender por contabilidad completa, el artículo 12º de la Resolución de Superintendencia N° 234-2006/SUNAT, que establece las normas referidas a Libros y Registros vinculados a Asuntos Tributarios, en su numeral 12.1 preveía que para efectos del inciso b) del tercer párrafo del artículo 65º de la Ley del Impuesto a la Renta, los libros y registros que integran la contabilidad completa son los siguientes: a) Libro Caja y Bancos, b) Libro de Inventarios y Balances, c) Libro Diario, d) Libro Mayor, e) Registro de Compras, y f) Registro de Ventas e Ingresos.

Que asimismo, el numeral 12.2 del anotado artículo de la citada norma indicaba que los siguientes libros y registros integrarán la contabilidad completa siempre que el deudor tributario se encuentre obligado a llevarlos de acuerdo a las normas de la Ley del Impuesto a la Renta: a) Libro de Retenciones incisos e) y f) del artículo 34 de la Ley del Impuesto a la Renta, b) Registro de Activos Fijos, Registro de Costos, Registro de Inventario Permanente en Unidades Físicas, y e) Registro de Inventario Permanente Valorizado.

Que el artículo 12º de la norma en mención, sustituido por la Resolución de Superintendencia N° 226-2013-SUNAT<sup>25</sup>, en relación a los libros y registros contables, en el numeral 12.1. señalaba que los perceptores de rentas de tercera categoría que generen ingresos brutos anuales desde 150 UIT hasta 500 UIT deberán llevar como mínimo los siguientes libros y registros contables: a) Libro Diario, b) Libro Mayor, c) Registro de Compras, y d) Registro de Ventas e Ingresos.

Que en numeral 12.2 de la citada resolución prescribe que los perceptores de rentas de tercera categoría cuyos ingresos brutos anuales sean superiores a 500 UIT hasta 1 700 UIT deberán llevar como mínimo los siguientes libros y registros contables: a) Libro de Inventarios y Balances, b) Libro Diario, c) Libro Mayor, d) Registro de Compras, y e) Registro de Ventas e Ingresos.

Que además el numeral 12.3 de la para efectos del inciso b) del tercer párrafo del artículo 65 de la Ley del Impuesto a la Renta, los libros y registros que integran la contabilidad completa son los siguientes: a) Libro

<sup>24</sup> Publicado el 2 julio 2013.

<sup>25</sup> Publicada el 23 julio 2013.



# Tribunal Fiscal

Nº 05455-8-2017

Caja y Bancos, b) Libro de Inventarios y Balances, c) Libro Diario, d) Libro Mayor, e) Registro de Compras, y f) Registro de Ventas e Ingresos.

Que según el numeral 12.4 del aludido artículo que los siguientes libros y registros integrarán la contabilidad completa siempre que el deudor tributario se encuentre obligado a llevarlos de acuerdo con las normas de la Ley del Impuesto a la Renta: a) Libro de Retenciones incisos e) y f) del artículo 34 de la Ley del Impuesto a la Renta, b) Registro de Activos Fijos, c) Registro de Costos, d) Registro de Inventario Permanente en Unidades Físicas, y e) Registro de Inventario Permanente Valorizado.

Que asimismo, en el numeral 12.5 se ha precisado que lo dispuesto en los numerales 12.1 y 12.2 es sin perjuicio que los perceptores de rentas de tercera categoría, de acuerdo a las normas de la Ley del Impuesto a la Renta, se encuentren obligados a llevar el libro y/o los registros que se aluden en el numeral 12.4.

Que este Tribunal, en las Resoluciones Nº 012189-3-2009 y 03665-8-2014, entre otras, ha establecido que la infracción tipificada por el numeral 1 del artículo 177° del Código Tributario está referida al incumplimiento en la exhibición de libros, registros y otros documentos que los contribuyentes se encuentran obligados a llevar o mantener en virtud de normas expresas.

Que la Resolución de Multa Nº 024-002-0214501 (foja 219) ha sido girada por la comisión de la infracción tipificada por el numeral 1 del artículo 177° del Código Tributario, por no exhibir la documentación solicitada según los Resultados de los Requerimientos Nº 0222140015145 y 0222140019839, consignándose como fecha de infracción el 7 de agosto de 2014.

Que mediante el punto 1 del Requerimiento Nº 0222140015145 (foja 95), la Administración solicitó a la recurrente que exhibiera y/o presentara el 7 de agosto de 2014 a las 11:00 a.m. en su domicilio fiscal, entre otros, el Registro Auxiliar de Control de Activo Fijo del 1 de enero al 31 de diciembre de 2013; siendo que en el punto 1 del resultado del citado requerimiento, notificado 7 de agosto de 2014<sup>26</sup> (foja 93) la Administración dejó constancia que la recurrente la no exhibió el citado registro.

Que seguidamente, con el punto 1 del Requerimiento Nº 0222140019839 (foja 88) la Administración señaló que toda vez que la recurrente no exhibió el Registro Auxiliar de Control de Activo Fijo del 1 de enero al 31 de diciembre de 2013, según dejó constancia de ello en el Resultado Requerimiento Nº 0222140015145 quedó acreditada la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 177° del Código Tributario, en ese sentido, le solicitó que cumpliera con exhibir el mencionado registro a efectos que pueda acogerse en la Régimen de Gradualidad aplicable a las infracciones del Código Tributario, aprobado por Resolución de Superintendencia Nº 063-2007/SUNAT.

Que en respuesta a lo solicitado, la recurrente presentó el escrito de 9 de setiembre de 2014 (fojas 1 a 7) en el que manifestó que dado que sus ingresos brutos no superan las 1 700 UIT no se encontraba obligada a llevar el Registro Auxiliar de Control de Activo Fijo de conformidad con el artículo 12.2 de la Resolución de Superintendencia Nº 234-2006/SUNAT, por lo que considera que carece de fundamento la infracción que se le imputa, al no estar obligada a llevar contabilidad completa.

Que en el Resultado del Requerimiento Nº 0222140019839 (fojas 75 a 78) la Administración dejó constancia que la recurrente no exhibió el Registro Auxiliar de Control de Activo Fijo y precisó que de conformidad con el numeral 12.5 de la Resolución de Superintendencia Nº 234-2006/SUNAT lo dispuesto en el numeral 12.2 es sin perjuicio de la obligación de los perceptores de renta de tercera categoría quienes de acuerdo a Ley del Impuesto a la Renta, se encuentran obligados a llevar y/o registros que prevé el numeral 12.4, entre ellos el citado registro; y que en el caso de la recurrente de acuerdo a lo establecido en el artículo 22° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, debió llevar el referido registro por el ejercicio 2013,

<sup>26</sup> Notificado mediante acuse de recibo (foja 94), en el domicilio fiscal de la recurrente, habiéndose consignado los datos de identificación y firma de la persona que recibió ese documento, de acuerdo con lo previsto por el inciso a) del artículo 104° del Código Tributario.



# Tribunal Fiscal

Nº 05455-8-2017

independientemente del hecho que sus ingresos no sean mayores a 1 700 UIT; en ese sentido al no haber subsanado la infracción tipificada por el numeral 1 del artículo 177º del Código Tributario, no le correspondía acogerse al Régimen de Gradualidad aplicable.

Que en el presente caso se tiene que la Administración sostiene que la recurrente incurrió en la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 177º del Código, debido a que no exhibió el Registro Auxiliar de Control de Activo Fijo del 1 de enero de 2013 al 31 de diciembre de 2013, a pesar que se encontraba obligada a llevarlo.

Que por su parte, la recurrente afirma que no incurrió en la citada infracción por cuanto no se encontraba obligada a llevar contabilidad completa al ser sus ingresos inferiores a 1700 UIT de conformidad con lo dispuesto en la Resolución de Superintendencia N° 234-2006/SUNAT.

Que del Comprobante de Información Registrada (foja 62) se aprecia que la recurrente tiene como tributos afectos el Impuesto a la Renta, Impuesto Temporal a los Activos Netos, e Impuesto General a las Ventas, entre otros, tributos correspondientes al Régimen General, y como actividad principal el cultivo de frutas.

Que de la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta del ejercicio 2012, presentada el 22 de marzo de 2013, mediante Formulario PDT 682 N° 750090706 (foja 54) se aprecia que la recurrente consignó como ingresos el importe de S/. 4 748 696,00; importe que no supera las 1 700 UIT, vigente en el ejercicio 2014 (1 700 x S/. 3 800,00 = S/. 6 460 000,00); sin embargo, se observa que en la mencionada declaración consignó el importe de S/. 5 679 578,00 por "Inmueble, maquinaria y equipo" (foja 261).

Que a su vez, se advierte de la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta del ejercicio 2013 presentada mediante Formulario PDT 684 N° 0750100125, que consigna como Inmuebles, Maquinaria y Equipo el importe de S/. 5 707 915,00 (foja 56)

Que según lo expuesto y en el caso de la recurrente, existe la obligación de llevar el mencionado registro en aplicación de lo dispuesto por el inciso f) del artículo 22º del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, al tener activos en la cuenta de Inmuebles, Maquinaria y Equipo sujeto de depreciación y consignado en sus respectivas declaraciones juradas anuales; en consecuencia, se encuentra acreditado que la recurrente incurrió en la infracción tipificada por el numeral 1 del artículo 177º del Código Tributario, al no haber exhibido el mencionado registro durante la fiscalización, específicamente, al cierre del Requerimiento N° 0222140015145, por lo que corresponde confirmar la apelada en ese extremo, careciendo de sustento lo alegado por la recurrente en sentido contrario.

Que no está demás precisar que en la medida que la recurrente tiene activos fijos, existe la obligación de llevar el Registro Auxiliar de Control de Activo Fijo, tal es así que la Resolución de Superintendencia N° 234-2006/SUNAT, modificada por la Resolución de Superintendencia N° 226-2013-SUNAT, ha señalado que los contribuyentes aun cuando no lleven contabilidad completa, se encuentran obligados a llevar el mencionado registro si tienen activos depreciables, entre otro, por lo que guarda correspondencia con la conclusión señalada en el considerando precedente y, aun no hubiera dicho dispositivo en la citada resolución de superintendencia, la obligación seguiría existiendo.

Que asimismo, en cuanto al importe de la multa, toda vez que la recurrente no subsanó dicha infracción a efectos de su acogimiento al régimen de gradualidad, no le correspondía su acogimiento a dicho régimen; advirtiéndose que la Administración ha calculado la mencionada infracción de conformidad con lo dispuesto por la Tabla I de Infracciones y Sanciones Tributarias y el inciso b) del artículo 180º del Código Tributario, correspondiendo confirmar la apelada en dicho extremo.

Que finalmente, cabe indicar que la diligencia de informe oral se llevó a cabo el 3 de abril de 2017, con la asistencia de ambas partes, según se advierte de la Constancia de Informe Oral N° 0397-2017-EF/TF (foja 233).



# Tribunal Fiscal

Nº 05455-8-2017

Con las vocales Huertas Lizarzaburu, Izaguirre Llampasi e interviniendo como ponente el vocal Falconí Sinche.

**RESUELVE:**

**REVOCAR** la Resolución de Intendencia N° 0260140121690/SUNAT de 28 de febrero de 2015, en el extremo referido al reparo por deducciones no admitidas por las normas del ITAN correspondiente al Reconocimiento NIC 41 – Activos Biológicos, y el monto de la sanción en cuanto a dicho reparo; y **CONFIRMARLA** en lo demás que contiene; debiendo proceder conforme a lo dispuesto en la presente resolución.

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

A handwritten signature in black ink.

HUERTAS LIZARZABURU  
VOCAL PRESIDENTA

A handwritten signature in black ink.

FALCONÍ SINCHE  
VOCAL

A handwritten signature in black ink.

IZAGUIRRE LLAMPASI  
VOCAL

A handwritten signature in black ink.

Huerta Libreros  
Secretario Relator  
FS/HLL/RR/gys