



Tribunal Fiscal

Nº 10748-1-2018

EXPEDIENTES N° : 1454-2017 y 263-2018
INTERESADO :
ASUNTO : Impuesto a la Renta
PROCEDENCIA : Lima
FECHA : Lima, 27 de diciembre de 2018

VISTAS las apelaciones interpuestas por , con RUC N° , contra las Resoluciones de Intendencia N° y de 24 de noviembre de 2016 y 31 de octubre de 2017, emitidas por la Intendencia de Principales Contribuyentes Nacionales de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - SUNAT, en los extremos que declararon infundadas las reclamaciones formuladas contra las Resoluciones de Determinación N° y , emitidas por Impuesto a la Renta de los ejercicios 2009 y 2010 y pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero y febrero de 2009.

CONSIDERANDO:

Que en aplicación de lo dispuesto por el artículo 158° del Texto Único Ordenado de la Ley N° 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General, aprobado por Decreto Supremo N° 006-2017-JUS, procede la acumulación de los procedimientos seguidos con Expedientes N° 1454-2017 y 263-2018, al guardar conexión entre sí.

Que la recurrente sostiene que la Administración reparó un exceso de depreciación de activos fijos que calificó como instalaciones fijas y permanentes de sus locales comerciales, sin tener en cuenta que la depreciación debe responder a su vida útil, aun cuando formen parte de otros activos fijos, y que la vida útil de los bienes observados es considerablemente menor que la de las edificaciones y pueden ser separados sin alterar el valor de estas últimas, por lo que no cabe someter los activos fijos observados a la misma tasa de depreciación de las edificaciones, y anota que la duración de los contratos de arrendamiento de los locales en los que desarrolla sus actividades comerciales no influye en la vida útil de los activos fijos observados, ni les otorga los atributos de fijeza y permanencia, y destaca que no resulta aplicable el Informe Técnico N° 01-2012-DAC/FIC/UNI-WUV, dado que no efectúa un análisis de sus activos fijos.

Que indica que la Administración observó la deducción de gastos devengados en el año 2010 por cuanto no fueron contabilizados en dicho ejercicio, a pesar de lo cual reparó una parte de estos gastos debido a que no fueron exhibidos los comprobantes de pago -lo que, si bien es cierto, toda vez que ello no fue observado inicialmente-, debe tenerse en cuenta que, luego del cierre del requerimiento emitido al amparo del artículo 75° del Código Tributario, ofreció la inspección de toda su información contable y documentación de sustento a fin que la Administración actuara dicho medio probatorio en la instancia de reclamación, habiendo para ello pagado bajo protesto la totalidad de la deuda impugnada, y que la Administración no efectuó la inspección solicitada, amparándose en el artículo 141° del Código Tributario, norma que no resultaba aplicable en este caso, infringiendo con ello los principios de impulso de oficio y verdad material, así como el artículo 126° del referido código, que establece la facultad de ordenar pruebas de oficio por parte del órgano encargado de resolver.

Que refiere que en la declaración rectificatoria del Impuesto a la Renta del ejercicio 2009 efectuó una deducción de S/1'000,000.00 con la que revirtió la adición realizada en la declaración original y que tuvo por finalidad cubrir eventuales reparos tributarios; no obstante, la Administración desconoció la deducción efectuada, al tenerla por no sustentada, a pesar que puso a su disposición toda su información contable y tributaria, y que la carga de la prueba para la atribución de reparos le corresponde a dicha entidad, según el criterio de las Resoluciones N° 10803-1-2009 y 18397-10-2013.

Que manifiesta su desacuerdo con los intereses moratorios generados por el cambio de coeficiente de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero y febrero de 2009, como consecuencia de la



Tribunal Fiscal

Nº 10748-1-2018

rectificación de la declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2007, dado que ello no puede llevar a desconocer la determinación y pago realizados por los mencionados anticipos según el impuesto calculado en su debida oportunidad; al respecto, solicita que se tenga en cuenta el criterio de la sentencia de la Segunda Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo de la Corte Superior de Justicia de Lima recaída en el Expediente N° 906-2004 y la Sentencia de Casación N° 4392-2013 LIMA de la Sala de Derecho Constitucional y Social Permanente de la Corte Suprema de Justicia de la República.

Que cuestiona que se otorgue ejecutoriedad a los valores que redujeron el saldo a favor del Impuesto a la Renta del ejercicio 2009, dado que estos valores fueron impugnados oportunamente y se encuentra pendiente el pronunciamiento de este Tribunal, de manera que la Administración no podía utilizar la determinación contenida en los aludidos valores para objetar la aplicación del saldo a favor del Impuesto a la Renta del ejercicio 2009 contra los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta del ejercicio 2010.

Que solicita que se disponga que la Administración devuelva los pagos realizados bajo protesto que están vinculados con el reparo que fue levantado en la instancia de reclamación.

Que la Administración señala que observó los activos fijos consistentes en ascensores, escaleras eléctricas, instalaciones eléctricas, instalaciones sanitarias, puertas levadizas, sistemas de bombeo, sistemas de climatización, sistemas de detección de humo, sistemas de iluminación, sistemas de protección contra incendios, soportes de tuberías, entre otros, que se encuentran adheridos físicamente a las edificaciones en las que la recurrente desarrolla sus actividades comerciales, toda vez que, teniendo en cuenta lo señalado por la Ley de Regulación de Habilitaciones Urbanas y de Edificaciones, el Reglamento Nacional de Edificaciones, el Reglamento de Licencias de Habilitación Urbana y Licencias de Edificación, el Reglamento Nacional de Tasaciones y el Código Civil, dichos activos fijos califican como instalaciones fijas y permanentes de las edificaciones, ya que no pueden ser separados sin destruir, deteriorar o alterar el valor de estas últimas, por lo que tales bienes debieron depreciarse con la tasa prevista para edificaciones y construcciones, resultando procedente el reparo al exceso de depreciación observado en los ejercicios 2009 y 2010.

Que indica que reparó la deducción de gastos efectuada en la declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2010, debido a que la recurrente no exhibió ni presentó los comprobantes de pago que le fueron requeridos en forma expresa durante el procedimiento de fiscalización, por lo que tales gastos no resultan deducibles según lo dispuesto por el inciso j) del artículo 44° de la Ley del Impuesto a la Renta, y que la inspección solicitada por la recurrente no resulta pertinente, dado que dicha actuación fue ejercida durante la fiscalización, sin que la recurrente hubiera cumplido con exhibir o presentar los comprobantes de pago solicitados, no bastando con el mero ofrecimiento de la recurrente de "toda su documentación contable".

Que refiere que no aceptó la deducción por S/1'000,000.00 que solicitó la recurrente en la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2009, debido a que, al ser de su cargo la carga de la prueba, ésta no acreditó durante la fiscalización su afirmación en el sentido que dicha deducción correspondió a una adición que había efectuado en exceso con la finalidad de afrontar posibles contingencias tributarias.

Que anota que el coeficiente de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero y febrero de 2009 se sustenta en la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2007 por la que se giró la Resolución de Determinación N° _____ y que fue aceptada por la recurrente con una declaración rectificatoria; asimismo, precisa que procede el cobro de los intereses moratorios que se originan por las omisiones referenciales de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta, no resultando de aplicación los criterios vertidos en las sentencias judiciales invocadas por la recurrente, ya que sus criterios no son vinculantes para la Administración Tributaria.

Que manifiesta que resulta correcto que el saldo a favor del Impuesto a la Renta del ejercicio 2009 establecido en la Resolución de Determinación N° _____ fuera considerado para determinar

W X Y ✓



Tribunal Fiscal

Nº 10748-1-2018

los créditos contra el Impuesto a la Renta del ejercicio 2010, dado que el referido valor es eficaz a partir de su notificación y se presume válido en tanto su pretendida nulidad no haya sido declarada por la autoridad administrativa o jurisdiccional.

Que de autos se tiene que como resultado de los procedimientos de fiscalización definitiva efectuados con relación al Impuesto a la Renta de los ejercicios 2009 y 2010, la Administración emitió las Resoluciones de Determinación Nº _____ y _____, con las que formuló los siguientes reparos no aceptados por la recurrente¹: (i) Exceso de depreciación de activos fijos que forman parte de edificaciones (2009 y 2010), (ii) Gastos no sustentados con comprobantes de pago (2010), (iii) Desconocimiento de deducción no sustentada (2009), y (iv) Aplicación del saldo a favor del ejercicio anterior (2010) (foja 14630 del Expediente Nº 1454-2017 y foja 8767 del Expediente Nº 263-2018).

Que asimismo, se giraron las Resoluciones de Determinación Nº _____ i y _____, que establecieron intereses moratorios por las omisiones referenciales determinadas para los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero y febrero de 2009, como consecuencia de la modificación del coeficiente aplicable para calcular dichos anticipos (fojas 14632, 14633, 14645 y 14646 del Expediente Nº 1454-2017).

Que el asunto materia de controversia consiste en determinar si los reparos mencionados, que sustentan los valores impugnados, se encuentran arreglados a ley.

Exceso de depreciación de activos fijos que forman parte de edificaciones

Que según el punto 4.2.1 del Anexo Nº 4 a la Resolución de Determinación Nº _____ (fojas 14616 a 14629 vuelta del Expediente Nº 1454-2017) y el punto 2.3 del Anexo Nº 1.4 a la Resolución de Determinación Nº _____ (fojas 8726 a 8743 del Expediente Nº 263-2018), la Administración reparó un exceso de depreciación de activos fijos por los ejercicios 2009 y 2010 de S/873,783.00 y S/254,858.48, respectivamente, al considerar que dichos activos fijos se tratan de instalaciones fijas y permanentes que forman parte de edificios y construcciones a los que les corresponde una tasa de depreciación tributaria anual del 3% (ejercicio 2009) y 5% (ejercicio 2010), a pesar de lo cual la recurrente utilizó mayores tasas de depreciación.

Que el inciso f) del artículo 37º del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta aprobado por Decreto Supremo Nº 179-2004-EF señala que a fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deducirá de la renta bruta las depreciaciones por desgaste u obsolescencia de los bienes de activo fijo, de acuerdo con las normas establecidas en los artículos siguientes.

Que el primer párrafo del artículo 38º de la citada ley establece que el desgaste o agotamiento que sufren los bienes del activo fijo que los contribuyentes utilicen en negocios, industria, profesión u otras actividades productoras de rentas gravadas de tercera categoría, se compensará mediante la deducción por las depreciaciones admitidas en dicha ley.

Que el artículo 39º de la mencionada ley dispone que los edificios y construcciones se depreciarán a razón del 3% anual y, a partir del 1 de enero de 2010, con la modificación efectuada por la Ley N° 29342, a razón del 5% anual.

Que el artículo 40º de la misma ley dispone que los demás bienes afectados a la producción de rentas gravadas se depreciarán aplicando, sobre su valor, el porcentaje que al efecto establezca el reglamento.

¹ La Administración formuló otros reparos que fueron aceptados por la recurrente con la presentación de declaraciones juradas rectificadorias. Asimismo, la recurrente impugnó el reparo al Impuesto a la Renta del ejercicio 2010 por gastos que no cumplen requisitos para ser deducibles (S/196,913.00), el cual fue levantado en la instancia de reclamación con la Resolución de Intendencia Nº _____.
3



Tribunal Fiscal

Nº 10748-1-2018

Que la Tabla contenida en el inciso b) del artículo 22º del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta aprobado por Decreto Supremo N° 122-94-EF, modificado por Decreto Supremo N° 194-99-EF, prevé que los demás bienes afectados a la producción de rentas gravadas de la tercera categoría se depreciarán aplicando los siguientes porcentajes anuales: 1) Ganado de trabajo y reproducción; y redes de pesca: Hasta 25%; 2) Vehículos de transporte terrestre (excepto ferrocarriles); y hornos en general: Hasta 20%; 3) Maquinaria y equipo utilizados por las actividades minera, petrolera y de construcción; excepto muebles, enseres y equipos de oficina: Hasta 20%; 4) Equipos de procesamiento de datos: Hasta 25%; 5) Maquinaria y equipo adquirido a partir del 1 de enero de 1991: Hasta 10%; y 6) Otros bienes del activo fijo: Hasta 10%.

Que el inciso h) del artículo 22º del mencionado reglamento señala que las mejoras introducidas por el arrendatario en un bien alquilado, en la parte que el propietario no se encuentre obligado a reembolsar, serán depreciadas por el arrendatario con el porcentaje correspondiente a los bienes que constituyen las mejoras, de acuerdo con el inciso a) y con la Tabla a que se refiere el inciso b) del indicado artículo.

Que de lo actuado en las fiscalizaciones del Impuesto a la Renta de los ejercicios 2009 y 2010, se aprecia que con Requerimientos N° _____ y _____, la Administración solicitó a la recurrente que sustentara por escrito y documentariamente las tasas de depreciación aplicadas a los activos fijos detallados en sus Anexos N° 2 y 3.3, respectivamente, toda vez que observó que forman parte de edificaciones en las que la recurrente desarrolla sus actividades comerciales bajo arrendamiento o usufructo de larga duración y, por tanto, les corresponde una tasa de depreciación anual del 3% (ejercicio 2009) y 5% (ejercicio 2010) (fojas 14144 a 14152 y 14155 del Expediente N° 1454-2017 y fojas 8205 a 8208 y 8245 a 8248 del Expediente N° 263-2018).

Que en sus escritos de respuesta, la recurrente señaló que los activos fijos observados pueden ser retirados sin destruir, deteriorar o alterar el valor de las edificaciones, y tienen una vida útil bastante inferior, pudiendo caer en desuso u obsolescencia antes de que culmine su vida útil promedio, además que no está acreditada su fijeza o permanencia a las edificaciones, y no es razonable relacionar la vida útil de los mencionados activos fijos con la duración del arrendamiento o usufructo de los locales en los que desarrolla sus actividades, por lo que no cabe considerar que los activos fijos observados son instalaciones fijas y permanentes a los que corresponda aplicar la tasa de depreciación de los edificios y construcciones (fojas 1873 a 1881 del Expediente N° 1454-2014 y fojas 8123 a 8126 del Expediente N° 263-2018).

Que asimismo, la recurrente presentó el "Dictamen pericial - Clasificación de los activos en obra civil, equipos e instalaciones según relación adjunta de _____ observada por SUNAT" de 16 de agosto de 2012 y el "Dictamen pericial - Informe ampliatorio a la clasificación de los activos en obra civil, equipos e instalaciones de _____ observada por SUNAT" de 5 de diciembre de 2013 (fojas 1793 a 1805 y 1807 a 1862 del Expediente N° 1454-2017).

Que en los Resultados de los Requerimientos N° _____ y _____ (fojas 14120 a 14139 del Expediente N° 1454-2017 y fojas 8178 a 8190 del Expediente N° 263-2018), la Administración indicó que, atendiendo a las definiciones dadas por el Diccionario de la Lengua Española, la Ley de Regulación de Habilidades Urbanas y de Edificaciones, el Reglamento Nacional de Edificaciones, el Reglamento de Licencias de Habitación Urbana y Licencias de Edificación, el Reglamento Nacional de Tasaciones y el Código Civil, los activos fijos observados, consistentes en ascensores, escaleras eléctricas, instalaciones eléctricas, instalaciones sanitarias, puertas levadizas, sistemas de bombeo, sistemas de climatización, sistemas de detección de humo, sistemas de iluminación, sistemas de protección contra incendios, soportes de tuberías, entre otros, al encontrarse incorporados a las edificaciones y resultar indispensables para el uso, explotación y funcionamiento de estas últimas, califican como instalaciones fijas y permanentes y, por tanto, les corresponde una tasa de depreciación tributaria anual del 3% (ejercicio 2009) y 5% (ejercicio 2010), resultando procedente el reparo al exceso de depreciación por S/954,404.65 (ejercicio 2009) y S/254,858.48 (ejercicio 2010) (fojas 14106 a 14109).

M J Y V



Tribunal Fiscal

Nº 10748-1-2018

del Expediente N° 1454-2017 y fojas 8136 a 8139 del Expediente N° 263-2018).

Que con Requerimientos N° y (fojas 14080 a 14091 del Expediente N° 1454-2017 y fojas 8061 a 8067 del Expediente N° 263-2018), emitidos en virtud del artículo 75° del Código Tributario, la Administración otorgó un plazo a la recurrente para que formulara su descargo al reparo efectuado respecto de los ejercicios 2009 y 2010, respectivamente.

Que en respuesta al Requerimiento N° (fojas 1538 a 1541 del Expediente N° 1454-2017), la recurrente dejó constancia que el 27 de octubre de 2015 los funcionarios de la Administración visitaron una de sus instalaciones y pudieron observar *in situ* que varios de los bienes observados no cumplen los requisitos de fijeza y permanencia para ser considerados partes integrantes de las edificaciones.

Que en el Resultado del Requerimiento N° (fojas 14047 a 14062 del Expediente N° 1454-2017), la Administración levantó el reparo al exceso de depreciación del ejercicio 2009 por S/80,622.00, correspondiente a los activos fijos clasificados en los segmentos "Frío Ind.", "Otros", "Plataforma" (con excepción del ítem con código SS422308-233), "Sist. C/Intrus", "Tableros", "Telemúsica" y "Voz/Datos", al verificar que dichos bienes, detallados en el Anexo N° 3 de dicho resultado, pueden ser desmontables y trasladables sin dañar la estructura de la edificación; asimismo, mantuvo el reparo al exceso de depreciación por S/873,783.00, debido a que los demás activos fijos observados, detallados en el Anexo N° 4 del mismo resultado, constituyen instalaciones fijas y permanentes de las edificaciones, ya que son bienes necesarios para la puesta en funcionamiento, uso o aprovechamiento económico de estas últimas.

Que por su parte, en el Resultado del Requerimiento N° (foja 8027 del Expediente N° 263-2018), la Administración mantuvo el reparo al exceso de depreciación del ejercicio 2010 por S/254,858.48, dado que la recurrente no formuló descargo alguno con relación a dicho reparo.

Que de lo expuesto se tiene que la discusión en autos se centra en determinar si los activos fijos observados que fueron incorporados en los locales en los que la recurrente desarrolla sus actividades comerciales deben depreciarse con la tasa anual prevista para los edificios y construcciones, esto es, 3% en el ejercicio 2009 y 5% en el ejercicio 2010.

Que en primer término, cabe mencionar que en la Resolución N° 07724-2-2005, este Tribunal ha señalado que, atendiendo a las normas del Impuesto a la Renta, uno de los elementos tenidos en cuenta para la depreciación de los bienes que conforman el activo fijo es la vida útil del bien, sobre la cual se distinguen los "edificios y construcciones" y los "demás bienes afectados a la producción de rentas gravadas", comprendiendo el primer grupo bienes con una vida útil relativamente larga en comparación con la del segundo grupo, para el cual se acepta que podría tener una vida útil mucho más corta que los "edificios y construcciones".

Que ahora bien, debe indicarse que la Ley del Impuesto a la Renta y su reglamento no contienen una definición para los términos "edificios" y "construcciones", por lo que se tiene que recurrir a su significado usual, así como supletoriamente a otros dispositivos legales, de conformidad con la Norma IX del Título Preliminar del Código Tributario².

Que el Diccionario de la Lengua Española³ define "edificación" como "edificio o conjunto de edificios", y define "edificio" como la "construcción estable, hecha con materiales resistentes, para ser habitada o para

² Norma que señala que, en lo no previsto por el Código Tributario o en otras normas tributarias, podrán aplicarse normas distintas a las tributarias siempre que no se les opongan ni las desnaturalicen; asimismo, supletoriamente se aplicarán los principios del Derecho Tributario o, en su defecto, los principios del Derecho Administrativo y los principios generales del Derecho.

³ REAL ACADEMIA ESPAÑOLA (2001). *Diccionario de la Lengua Española*, 22° edición. Consultado en: <http://www.rae.es>.

W S X ✓ 5



Tribunal Fiscal

Nº 10748-1-2018

otros usos"; por su parte, el Diccionario Enclopédico de Derecho Usual de Guillermo Cabanellas⁴ define "edificio" como la obra o fábrica que se construye para habitación u otros fines de la vida o convivencia humana.

Que en cuanto al término "construcción", el Diccionario de la Lengua Española⁵ lo define como "obra construida o edificada", y precisa que "construir" significa "hacer de nueva planta una obra de arquitectura o ingeniería (...)".

Que por su parte, el artículo 3° de la Ley de Regulación de Habilitaciones Urbanas y de Edificaciones, Ley N° 29090, define como edificación el resultado de construir una obra cuyo destino es albergar al hombre en el desarrollo de sus actividades y comprende las instalaciones fijas y complementarias adscritas a ella; la misma definición se puede encontrar en el artículo 41° del Reglamento de Licencias de Habilitación Urbana y Licencias de Edificación aprobado por Decreto Supremo N° 024-2008-VIVIENDA.

Que asimismo, el artículo único de la Norma G.040 del Reglamento Nacional de Edificaciones aprobada por Decreto Supremo N° 011-2006-VIVIENDA define como edificación la obra de carácter permanente, cuyo destino es albergar actividades humanas y comprende las instalaciones fijas y complementarias adscritas a ella.

Que el artículo II.A.01 del Reglamento Nacional de Tasaciones aprobado por Resolución Ministerial N° 126-2007-VIVIENDA considera predios a los terrenos, así como a las edificaciones e instalaciones fijas y permanentes que constituyan parte integrante de ellos y que no pudieran ser separadas, sin alterar, deteriorar o destruir la edificación; por su parte, el artículo II.A.03 del citado reglamento señala que se entiende por edificaciones a las construcciones o fábricas en general; en tanto, el artículo II.A.04 del mismo reglamento refiere que son obras complementarias e instalaciones fijas y permanentes todas las que se encuentran adheridas físicamente al suelo o a la construcción, y no pueden ser separadas de estos sin destruir, deteriorar, ni alterar el valor del predio porque son parte integrante y funcional de este, tales como cercos, instalaciones de bombeo, cisternas, tanques elevados, instalaciones exteriores eléctricas y sanitarias, ascensores, instalaciones contra incendios, instalaciones de aire acondicionado, piscinas, muros de contención, subestación eléctrica, pozos para agua o desagüe, pavimentos y pisos exteriores, zonas de estacionamiento, zonas de recreación, y otros que a juicio del perito valuador puedan ser calificados como tales.

Que atendiendo a lo expuesto, y de acuerdo con el criterio establecido por este Tribunal en las Resoluciones N° 00452-5-2009, 06880-7-2009 y 03174-7-2013, entre otras, se puede definir como edificación a la construcción que tiene estructuras, instalaciones y equipamiento, cumple con ciertos elementos para su acondicionamiento y sirve para que en ella las personas puedan desarrollar sus diversas actividades (vivienda, comercio, industria y otros).

Que de otro lado, el artículo 887° del Código Civil de 1984 define como parte integrante lo que no puede ser separado sin destruir, deteriorar o alterar el bien, y el artículo 889° del mismo cuerpo legal dispone que las partes integrantes de un bien y sus accesorios siguen la condición de este.

Que en ese sentido, serán instalaciones fijas y permanentes que constituyan parte integrante de una edificación aquéllas que hayan sido adheridas a esta última y que no puedan ser separadas sin causar una alteración, deterioro o destrucción en la edificación; siendo así, las instalaciones fijas y permanentes deberán seguir la condición de la edificación de la que constituyen parte integrante.

Que por tanto, para fines del Impuesto a la Renta, cabe concluir que los activos fijos que constituyan

⁴ CABANELAS, Guillermo (1989). *Diccionario Enclopédico de Derecho Usual*, tomo 3, 21° edición. Buenos Aires: Helianta.
Página 371.

⁵ REAL ACADEMIA ESPAÑOLA (2001). *Diccionario de la Lengua Española*, 22° edición. Consultado en: <http://www.rae.es>.



Tribunal Fiscal

Nº 10748-1-2018

instalaciones fijas y permanentes que forman parte integrante de edificaciones deberán ser depreciados con la tasa prevista para los "edificios y construcciones", reputándoseles la vida útil relativamente larga de estas últimas, no siéndoles aplicables las otras tasas de depreciación contempladas para los "demás bienes afectados a la producción de rentas gravadas".

Que en el presente caso, los activos fijos materia de observación figuran en el Anexo N° 4 del Resultado del Requerimiento N° y Anexo N° 3.3 del Resultado del Requerimiento N° (fojas 14039 a 14041 del Expediente N° 1454-2017 y fojas 8136 a 8139 del Expediente N° 263-2018) y se aprecia que consisten en ascensores, escaleras eléctricas, instalaciones eléctricas, instalaciones sanitarias, puertas levadizas, sistemas de bombeo, sistemas de climatización, sistemas de detección de humo, sistemas de iluminación, sistemas de protección contra incendios, soportes de tuberías, entre otros similares, que fueron instalados en los locales en los que la recurrente desarrolla sus actividades comerciales (local propio en y locales operados bajo arrendamiento o usufructo en).

Que según lo expuesto precedentemente, las instalaciones fijas y permanentes son todos los bienes que se encuentran adheridos físicamente a la edificación y no pueden ser separados de este sin destruirlo, deteriorarlo o alterar su valor, y califican como tales, como se indica el Reglamento Nacional de Tasaciones, las instalaciones de bombeo, instalaciones exteriores eléctricas y sanitarias, ascensores, instalaciones contra incendios e instalaciones de aire acondicionado, es decir, los mismos activos fijos que han sido observados por la Administración.

Que si bien, como indica la recurrente, no son instalaciones fijas y permanentes los bienes muebles que, si bien podrían estar adheridos a la edificación, pueden llevarse de un lugar a otro, sin alterar la naturaleza de la edificación, destruirla o deteriorarla, lo cierto es que la recurrente no ha acreditado esta aseveración para los activos fijos observados con, por ejemplo, un informe técnico que explique las características de estos bienes y su relación con las edificaciones en los que fueron instalados, a fin de desvirtuar lo que, en principio, según las normas técnicas antes comentadas, son instalaciones fijas y permanentes que forman parte integrante de las edificaciones.

Que cabe señalar que el "Dictamen pericial - Clasificación de los activos en obra civil, equipos e instalaciones según relación adjunta de observada por SUNAT" de 16 de agosto de 2012 y el "Dictamen pericial - Informe ampliatorio a la clasificación de los activos en obra civil, equipos e instalaciones de observada por SUNAT" de 5 de diciembre de 2013, presentados por la recurrente durante la fiscalización (fojas 1793 a 1805 y 1807 a 1862 del Expediente N° 1454-2017), fueron elaborados por peritos a solicitud de con la finalidad de desvirtuar el reparo por exceso de depreciación de los activos fijos de dicha empresa que fueron observados en el procedimiento de fiscalización que le siguió la Administración respecto del Impuesto a la Renta del ejercicio 2009, y que dichos activos fijos no corresponden a los que son materia de reparo en el caso de autos, por lo que tales documentos no son medios probatorios idóneos para desvirtuar el reparo bajo análisis.

Que de otro lado, cabe mencionar que en la Resolución N° 03174-7-2013, entre otras, se ha indicado que no resulta definitorio para determinar si un elemento forma parte de una edificación el hecho que sea una estructura desmontable, pues ella puede formar parte de la edificación, como un techo o cobertura o incluso las puertas o ventanas, o ser una instalación, caso en el cual normalmente sería desmontable, pero alterando o deteriorando la edificación, de manera que la sola afirmación de la recurrente en el sentido que los activos fijos observados pueden ser retirados de las edificaciones no hace que estas últimas no puedan ser destruidas, deterioradas o alteradas en su valor, como, en principio, señalan las normas técnicas antes mencionadas.

Que en cuanto al Informe Técnico N° 01-2012-DAC/FIC/UNI-WUV de 12 de abril de 2012 (fojas 1783 a 1791 de Expediente N° 1454-2017), cuestionado por la recurrente, cabe señalar que dicho documento

M J X N 7



Tribunal Fiscal

Nº 10748-1-2018

contiene una opinión técnica de la Facultad de Ingeniería Civil de la Universidad Nacional de Ingeniería, elaborada a solicitud de la Administración, respecto de las instalaciones fijas y permanentes que propietarios y/o arrendatarios realizan en edificaciones que utilizan en su actividad, teniendo como normativa consultada el Reglamento Nacional de Edificaciones y el Reglamento Nacional de Tasaciones, apreciándose que el aludido documento no constituye el sustento del reparo materia de análisis, sino que fue utilizado por la Administración como un referente adicional que, en el mismo sentido que las normas técnicas citadas, brinda pautas sobre lo que se entiende por instalaciones fijas y permanentes que forman parte de las edificaciones.

Que de acuerdo con las razones expuestas, dado que los activos fijos observados son instalaciones fijas y permanentes que forman parte integrante de las edificaciones en las que la recurrente desarrolla sus actividades comerciales, les resulta aplicable la tasa de depreciación tributaria correspondiente a los edificios y construcciones, por lo que el exceso de depreciación reparado en los ejercicios 2009 y 2010 se encuentra arreglado a ley, correspondiendo mantener los reparos efectuados y confirmar en estos extremos las Resoluciones de Intendencia N° y

Que cabe señalar que el análisis y conclusión precedentes no alcanzan al reparo por exceso de depreciación efectuado en el ejercicio 2010, respecto de los activos fijos clasificados en los segmentos "Frío Ind.", "Otros", "Plataforma" (con excepción del ítem con código SS422308-233), "Sist. C/Intrus", "Tableros", "Telemúsica" y "Voz/Datos", dado que la Administración verificó en la fiscalización del Impuesto a la Renta del ejercicio 2009 que los mencionados bienes no califican como instalaciones fijas y permanentes que forman parte integrante de las edificaciones (foja 14042 del Expediente N° 1454-2017), por lo que en este extremo corresponde levantar el reparo y revocar la Resolución de Intendencia N°

Gastos no sustentados con comprobantes de pago

Que según se aprecia de la conclusión del punto 2.2 del Anexo N° 1.4 a la Resolución de Determinación N° , correspondiente al Impuesto a la Renta del ejercicio 2010 (foja 8743 del Expediente N° 263-2018), la Administración reparó la deducción efectuada vía declaración jurada por concepto de "Deducción de gastos devengados en el 2010 provisionados en el 2011 (Ctas varias)", por S/65,705.00, debido a que la recurrente no exhibió ni presentó los comprobantes de pago, no sustentó la causalidad de los gastos y no acreditó su devengamiento en el ejercicio 2010; asimismo, consignó como base legal los artículos 37°, 44° y 57° de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que el primer párrafo del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta establece que a fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, así como los vinculados con la generación de ganancias de capital, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por dicha ley.

Que el inciso j) del artículo 44° de la mencionada ley, modificado por Decreto Legislativo N° 970, señala que no son deducibles para la determinación de la renta imponible de tercera categoría los gastos cuya documentación sustentatoria no cumpla con los requisitos y características mínimas establecidos por el Reglamento de Comprobantes de Pago, lo que no es de aplicación en los casos en que, de conformidad con el artículo 37° antes citado, se permita la sustentación del gasto con otros documentos.

Que de otro lado, el numeral 1 del artículo 62° del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF dispone que, para el ejercicio de la función fiscalizadora, la Administración dispone de la facultad discrecional de exigir a los deudores tributarios la exhibición y/o presentación de, entre otros, sus libros, registros y/o documentos que sustenten la contabilidad y/o que se encuentren relacionados con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias, los mismos que deberán ser llevados de acuerdo con las normas correspondientes.

M X Y H



Tribunal Fiscal

Nº 10748-1-2018

Que el numeral 5 del artículo 87º del mencionado código señala que los administrados están obligados a facilitar las labores de fiscalización y determinación que realice la Administración y, en especial, deberán permitir el control por la Administración, 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 de los actuados de la fiscalización al Impuesto a la Renta del ejercicio 2010, se aprecia que mediante el numeral 1 del Anexo "A" del Requerimiento N° (foja 8249 del Expediente N° 263-2018), la Administración solicitó a la recurrente la exhibición y/o presentación de los comprobantes de pago relacionados a la deducción denominada "Deducción de gastos devengados en el 2010 provisionados en el 2011 (Ctas varias)", según el detalle que figura en el Anexo N° 1 del indicado requerimiento (fojas 8236 a 8244 del Expediente N° 263-2018), y posteriormente, con ocasión del Requerimiento N° (fojas 8061 a 8067 del Expediente N° 263-2018), emitido al amparo del artículo 75º del Código Tributario, la recurrente tuvo una nueva oportunidad para exhibir y/o presentar los comprobantes de pago solicitados.

Que de la revisión efectuada a la relación de gastos observados, que figuran en el Anexo N° 4 al Resultado del Requerimiento N° (fojas 7993 a 8003 del Expediente N° 263-2018) -sin contar los gastos cuya observación fue levantada en el Anexo N° 1.1.3 a la Resolución de Determinación N° (fojas 8762 y 8763 del Expediente N° 263-2018)-, se tiene que los mismos se refieren a gastos por bidones de agua, vigilancia, copias, trabajos de reparación, alquiler de salón, armado de muebles, desayunos, taxi, recojo de hotel, canastas a clientes, reparto de sobres y partes de novios, consumo de agua, servicio de luz eléctrica, reparación de chapas, protector de pasamano de escalera eléctrica, alojamiento para novios, ganchos para bikini, traslado de valores, servicio de información en línea, depuración de monedas, repartos, refrigerios, entre otros.

Que de acuerdo con las normas citadas precedentemente, no resultan deducibles los gastos cuya documentación sustentatoria no cumpla con los requisitos y características mínimas establecidos por el Reglamento de Comprobantes de Pago, los cuales están previstos en los artículos 8º y 9º del indicado reglamento aprobado por Resolución de Superintendencia N° 007-99/SUNAT, para el caso de las facturas, recibos por honorarios, liquidaciones de compra, tickets o cintas emitidos por máquinas registradoras que permitan sustentar gasto o costo para efecto tributario, así como los documentos autorizados previstos en los numerales 6.1 y 6.2 del artículo 4º del referido reglamento, los cuales son los únicos que permiten sustentar gasto o costo para efecto tributario.

Que según lo verificado en autos y se dejó constancia en los Resultados de los Requerimientos N° y (fojas 8028 y 8194 del Expediente N° 263-2018), la recurrente no exhibió y/o proporcionó los comprobantes de pago o documentos autorizados que sustentaran los gastos deducidos por concepto de "Deducción de gastos devengados en el 2010 provisionados en el 2011 (Ctas varias)", por S/65,705.00, por lo que el reparo de la Administración se encuentra arreglado a ley, correspondiendo confirmar en este extremo la Resolución de Intendencia N°

Que cabe señalar que, luego del cierre del Requerimiento N° que se emitió al amparo del artículo 75º del Código Tributario, la recurrente presentó un escrito el 8 de febrero de 2017 con el que ofreció la inspección de toda su información contable y documentación de sustento (fojas 7941 a 7943 del Expediente N° 263-2018), cuya actuación fue reiterada en la instancia de reclamación, al considerar aplicable la excepción prevista por el artículo 141º del Código Tributario, toda vez que canceló la deuda tributaria que generó el reparo en controversia contenido en la Resolución de Determinación N° , correspondiente al Impuesto a la Renta del ejercicio 2010, como consta en el Anexo N° 1 del mencionado valor y la Resolución de Intendencia N° (fojas 8768 y 8844 vuelta del Expediente N° 263-2018).

M J X N 9



Tribunal Fiscal

Nº 10748-1-2018

Que según el artículo 141° del Código Tributario, modificado por Decreto Legislativo N° 1263, no se admitirá como medio probatorio bajo responsabilidad, el que habiendo sido requerido por la Administración durante el proceso de verificación o fiscalización no hubiera sido presentado y/o exhibido, salvo que el deudor tributario pruebe que la omisión no se generó por su causa o acredite la cancelación del monto reclamado vinculado a las pruebas presentadas actualizado a la fecha de pago, o presente carta fianza bancaria o financiera u otra garantía por dicho monto que la Administración establezca por resolución de superintendencia, actualizada hasta por 9 meses posteriores de la fecha de la interposición de la reclamación.

Que el reparo materia de análisis fue formulado debido a que la recurrente no sustentó la deducción de los gastos observados con los comprobantes de pago que fueron solicitados en forma expresa por la Administración durante el procedimiento de fiscalización, de manera que estos documentos eran los medios probatorios idóneos para desvirtuar la procedencia del reparo y no así el mero ofrecimiento de una inspección en las oficinas de la recurrente que según ella permitiría la verificación de toda su información contable y documentación de sustento, por lo que la falta de actuación de dicha inspección por parte de la Administración no ha infringido lo dispuesto por el artículo 141° del Código Tributario.

Que en cuanto los principios de impulso de oficio y verdad material y la facultad de la Administración de ordenar pruebas de oficio, cabe indicar que, si bien el numeral 1.3 del artículo IV del Título Preliminar del Texto Único Ordenado de la Ley del Procedimiento Administrativo General dispone que las autoridades deben dirigir e impulsar de oficio el procedimiento y ordenar la realización o práctica de los actos que resulten convenientes para el esclarecimiento y resolución de las cuestiones necesarias, el numeral 1.11 del mismo artículo IV prevé que, en el procedimiento, la autoridad administrativa competente deberá verificar plenamente los hechos que sirven de motivo a sus decisiones, para lo cual deberá adoptar todas las medidas probatorias necesarias autorizadas por la ley, aun cuando no hayan sido propuestas por los administrados o hayan acordado eximirse de ellas, y el artículo 126° del Código Tributario señala que, para mejor resolver, el órgano encargado podrá, en cualquier estado del procedimiento, ordenar de oficio las pruebas que juzgue necesarias y solicitar los informes necesarios para el mejor esclarecimiento de la cuestión a resolver, en el presente caso se aprecia que durante la fiscalización la Administración requirió reiteradamente a la recurrente la exhibición y/o presentación de los comprobantes de pago correspondientes a los gastos observados, lo cual no fue cumplido a cabalidad, siendo responsabilidad de la recurrente acreditar con dichos documentos la deducción de tales gastos que incidieron en la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2010, pues de lo contrario sería aplicable lo dispuesto por el inciso j) del artículo 44° de la Ley del Impuesto a la Renta, como se ha verificado en autos.

Que al haberse mantenido el reparo a los gastos por su falta de sustento con los comprobantes de pago, carece de relevancia analizar las demás observaciones formuladas, referidas a la acreditación de la causalidad de los gastos (primer párrafo del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta) y su devengamiento en el ejercicio 2010 (artículo 57° de la misma ley).

Desconocimiento de deducción no sustentada

Que según el punto 4.2.2 del Anexo N° 4 a la Resolución de Determinación N° correspondiente al Impuesto a la Renta del ejercicio 2009 (fojas 14614 a 14616 vuelta del Expediente N° 1454-2017), la Administración reparó la deducción efectuada vía declaración jurada rectificatoria, presentada con Formulario PDT 664 N° 750493974 de 27 de octubre de 2015, por S/1'000,000.00, toda vez que dicha deducción no fue sustentada por la recurrente.

Que de los actuados de la fiscalización del Impuesto a la Renta del ejercicio 2009 se aprecia que, luego del vencimiento del plazo que tenía la Administración para requerir a la recurrente información y/o documentación adicional en el procedimiento de fiscalización, según lo dispuesto por el artículo 62°-A del Código Tributario (foja 14312 del Expediente N° 1454-2017), mediante escrito presentado el 13 de octubre de 2015, la recurrente solicitó a la Administración que le reconocza una deducción por



Tribunal Fiscal

Nº 10748-1-2018

S/1'000,000.00 que había considerado como una adición en su declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2009 y que obedeció, según indicó, para afrontar cualquier eventualidad o contingencia (fojas 4138 y 4139 del Expediente N° 1454-2017).

Que en el Resultado del Requerimiento N° _____ (fojas 14320 a 14322 del Expediente N° 1464-2017), la Administración dejó constancia que la recurrente no presentó información y/o documentación probatoria sobre la adición en exceso que habría efectuado en su declaración jurada por S/1'000,000.00, por lo que no procedía reconocer la deducción solicitada.

Que mediante Requerimiento N° _____, emitido en virtud del artículo 75° del Código Tributario (fojas 14085 del Expediente N° 1454-2017), la Administración comunicó los resultados de la fiscalización efectuada, otorgándole un plazo para que formule sus descargos a las observaciones formuladas, entre ellas, la referida al reconocimiento de la deducción por S/1'000,000.00.

Que con escrito presentado el 28 de octubre de 2015 (fojas 1535 y 1536 del Expediente N° 1454-2017), la recurrente reiteró que la deducción solicitada proviene de una adición que efectuó en su declaración jurada para cubrir eventuales contingencias tributarias, estando posibilitada la Administración de verificar dicha afirmación.

Que en el Resultado del Requerimiento N° _____ (fojas 14044 a 14046 del Expediente N° 1454-2017) se dejó constancia que el 27 de octubre de 2015 la recurrente presentó una declaración jurada rectificatoria con la que efectuó una deducción de S/1'000,000.00, cuyo reconocimiento había solicitado; sin embargo, dado que la recurrente no exhibió ni presentó documentación que sustentara que la deducción tuvo su origen en una adición efectuada en exceso que obedeció a una política para afrontar contingencias tributarias, la Administración desconoció la deducción efectuada.

Que el numeral 88.1 del artículo 88° del Código Tributario señala que la declaración tributaria es la manifestación de hechos comunicados a la Administración en la forma y lugar establecidos por ley, reglamento, resolución de superintendencia o norma de rango similar, la cual podrá constituir la base para la determinación de la obligación tributaria, presumiéndose, sin admitir prueba en contrario, que toda declaración tributaria es jurada.

Que por su parte, el artículo 61° del mencionado código establece que la determinación de la obligación tributaria efectuada por el deudor tributario está sujeta a fiscalización o verificación por la Administración, la que podrá modificarla cuando constate la omisión o inexactitud en la información proporcionada, emitiendo la resolución de determinación, orden de pago o resolución de multa.

Que de otro lado, el artículo 196° del Código Procesal Civil⁶, de aplicación supletoria en materia tributaria de acuerdo con la Norma IX del Título Preliminar del Código Tributario, señala que, salvo disposición legal diferente, la carga de probar corresponde a quien afirma hechos que configuran su pretensión, o a quien los contradice alegando nuevos hechos.

Que de los hechos expuestos se aprecia que durante la fiscalización la recurrente solicitó que se le reconozca una deducción de S/1'000,000.00 en la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2009, no apreciándose de autos que hubiese proporcionado documentación que acredite que la pretendida deducción tuvo su origen en una adición efectuada en exceso en su declaración jurada y que respondió a una política empresarial para afrontar contingencias tributarias, tal como fue argumentado ante la Administración.

Que dado que la carga de la prueba corresponde a quien afirma hechos que configuran su pretensión o, como en este caso, a los contribuyentes que consideran deducibles ciertos conceptos en la determinación

⁶ Cuyo Texto Único Ordenado fue aprobado por Resolución Ministerial N° 010-93-JUS.



Tribunal Fiscal

Nº 10748-1-2018

del Impuesto a la Renta, como se ha indicado en las Resoluciones N° 10673-1-2013 y 12613-3-2015, le correspondía a la recurrente acreditar la deducción solicitada con los medios probatorios que considerara idóneos y que pudieran causar certeza en la Administración, lo que no hizo durante el procedimiento de fiscalización.

Que en ese sentido, se encuentra arreglado a ley que en este caso la Administración no haya aceptado la deducción solicitada por la recurrente por S/1'000,000.00 en la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2009, la misma que fue efectuada por esta última con la declaración rectificatoria presentada con Formulario PDT 664 N° 750493974 de 27 de octubre de 2015; por tanto, corresponde mantener el reparo y confirmar en este extremo la Resolución de Intendencia N° ¹.

Que en cuanto a las Resoluciones N° 10803-1-2009 y 18397-10-2013, citadas por la recurrente, cabe señalar que se refieren a supuestos que no se presentan en el caso de autos, en el que se ha establecido que la carga de la prueba corresponde a la recurrente, dado que en la primera resolución citada se dejó sin efecto una resolución de multa debido a que la Administración no había acreditado objetivamente la infracción que había imputado al contribuyente, mientras que en la segunda resolución citada se levantó un reparo al valor asignado a las operaciones de exportación de cátodos de cobre, al establecerse que correspondía a la Administración la carga de la prueba para sustentar documentariamente que los valores utilizados por el contribuyente, que fueron pactados contractualmente, excedían lo dispuesto por el artículo 64° de la Ley del Impuesto a la Renta y el artículo 37° de su reglamento, referidos al valor de venta de los bienes exportados.

Aplicación del saldo a favor del ejercicio anterior

Que según el punto 3 del Anexo N° 1.4 a la Resolución de Determinación N° ² (fojas 8723 a 8726 del Expediente N° 263-2018), la recurrente estableció S/8'818,611.00 como saldo a favor del ejercicio anterior compensable contra los pagos a cuenta que sirvieron como crédito contra el Impuesto a la Renta del ejercicio 2010; sin embargo, la Administración disminuyó dicho saldo en S/562,134.00, al considerar el resultado de la fiscalización al Impuesto a la Renta del ejercicio 2009, contenido en la Resolución de Determinación N° ³ que estableció el saldo a favor de dicho ejercicio en S/8'256,477.00.

Que el inciso b) del artículo 88° de la Ley del Impuesto a la Renta, aplicable al caso de autos, señala que los contribuyentes obligados o no a presentar la declaración jurada de la renta obtenida en el ejercicio gravable, deducirán de su impuesto los pagos efectuados a cuenta del impuesto liquidado en la declaración jurada y los créditos contra dicho tributo.

Que de otro lado, el artículo 9° de la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley N° 27444, aplicable al caso de autos⁷, recoge el principio de presunción de validez de los actos administrativos, según el cual todo acto administrativo se considera válido en tanto su pretendida nulidad no sea declarada por autoridad administrativa o jurisdiccional, según corresponda; asimismo, el artículo 192° de la misma ley indica que los actos administrativos tendrán carácter ejecutorio, salvo disposición legal expresa en contrario, mandato judicial o que esté sujeto a condición o plazo conforme a ley.

Que según las normas antes citadas, los actos administrativos emitidos por la Administración gozan de una presunción de legalidad y exigibilidad frente a sus destinatarios, autorizando su ejecución por la autoridad administrativa, salvo que medie una orden de suspensión dispuesta por autoridad administrativa o jurisdiccional o algún otro supuesto previsto por el precitado artículo 192°.

Que en tal sentido, en tanto la determinación de los tributos y períodos contenidos en valores impugnados

⁷ Como se ha señalado, la citada ley se encuentra recogida actualmente en el Texto Único Ordenado aprobado por Decreto Supremo N° 006-2017-JUS.



Tribunal Fiscal

Nº 10748-1-2018

no sea dejada sin efecto por este Tribunal o autoridad jurisdiccional, tal determinación puede servir de sustento a la Administración para la determinación que corresponda a los tributos de los períodos siguientes, lo que no vulnera el derecho al debido procedimiento de los contribuyentes, criterio expuesto por este Tribunal en las Resoluciones N° 01246-3-2011 y 03302-8-2016, entre otras.

Que debe precisarse que las disposiciones contenidas en los artículos 115° y 119° del Código Tributario, citadas por la recurrente, están referidas a la exigibilidad coactiva de la deuda, esto es, a las acciones de coerción dentro de un procedimiento de cobranza coactiva iniciado por la Administración, respecto del cual se exige, tratándose de resoluciones de determinación, que no se haya formulado impugnación dentro del plazo de ley, y que tal procedimiento es distinto y posterior al de determinación de las obligaciones tributarias, por lo que la aludida impugnación no restringe la facultad de la Administración para determinar otras obligaciones tributarias que se deriven de aquéllas.

Que de acuerdo con lo expuesto, la Administración podía utilizar el saldo a favor del Impuesto a la Renta del ejercicio 2009, establecido en la Resolución de Determinación N° , para determinar el saldo a favor compensable contra los pagos a cuenta que sirvieron como crédito para la liquidación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2010, contenida en la Resolución de Determinación N°

Que según el análisis de la presente resolución, se han mantenido los reparos impugnados que sustentan la Resolución de Determinación N° , por lo que resulta conforme el saldo a favor del Impuesto a la Renta del ejercicio 2009 compensado contra los pagos a cuenta que sirvieron como crédito contra el Impuesto a la Renta del ejercicio 2010, según lo establecido en la Resolución de Determinación N° , correspondiendo, en consecuencia, confirmar este extremo de la Resolución de Intendencia N° .

Modificación de coeficiente

Que las Resoluciones de Determinación N° y fueron giradas por los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero y febrero de 2009, y de sus Anexos se aprecia que la Administración determinó el coeficiente aplicable a dichos anticipos teniendo en cuenta el impuesto calculado en la fiscalización del Impuesto a la Renta del ejercicio 2007, el que fue aceptado por la recurrente mediante la declaración rectificatoria presentada con Formulario PDT 660 N° 300000078 de 2 de diciembre de 2011, y por el cual se emitió la Resolución de Determinación N° (fojas 13278 a 13280, 14632 y 14633 del Expediente N° 1454-2017).

Que según estos mismos Anexos, como consecuencia del cambio de coeficiente, la Administración estableció omisiones referenciales en los mencionados pagos a cuenta que generaron intereses moratorios, los cuales fueron cancelados por la recurrente el 1 de setiembre de 2015.

Que el artículo 85° de la Ley del Impuesto a la Renta, aplicable en los períodos en referencia, señala que los contribuyentes que obtengan rentas de tercera categoría abonarán con carácter de pago a cuenta del Impuesto a la Renta que en definitiva les corresponda por el ejercicio gravable, dentro de los plazos previstos por el Código Tributario, cuotas mensuales que determinarán con arreglo a alguno de los siguientes sistemas: a) Fijando la cuota sobre la base de aplicar a los ingresos netos obtenidos en el mes, el coeficiente resultante de dividir el monto del impuesto calculado correspondiente al ejercicio gravable anterior entre el total de los ingresos netos del mismo ejercicio, y los pagos a cuenta por los períodos de enero y febrero se fijarán utilizando el coeficiente determinado en base al impuesto calculado e ingresos netos correspondientes al ejercicio precedente al anterior; y b) Aquéllos que inicien sus actividades en el ejercicio efectuarán sus pagos a cuenta fijando la cuota en el 2% de los ingresos netos obtenidos en el mismo mes.

Que el artículo 34° del Código Tributario dispone que el interés moratorio correspondiente a los anticipos

H K J W



Tribunal Fiscal

Nº 10748-1-2018

y pagos a cuenta no pagados oportunamente, se aplicará hasta el vencimiento o determinación de la obligación principal; a partir de ese momento, los intereses devengados constituirán la nueva base para el cálculo del interés moratorio.

Que mediante Acuerdo de Sala Plena contenido en el Acta de Reunión de Sala Plena N° 2017-09 de 15 de junio de 2017, cuyo criterio ha sido recogido en la Resolución N° 05359-3-2017, que constituye jurisprudencia de observancia obligatoria, publicada en el diario oficial "El Peruano" el 8 de julio de 2017, el Tribunal Fiscal ha establecido el siguiente criterio: "*Corresponde la aplicación de intereses moratorios y sanciones por los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta, en caso que con posterioridad al vencimiento o determinación de la obligación principal se hubiera modificado la base de cálculo del pago a cuenta o el coeficiente aplicable o el sistema utilizado para su determinación por efecto de la presentación de una declaración jurada rectificatoria o de la determinación efectuada sobre base cierta por la Administración*".

Que el mencionado criterio se sustentó, entre otros fundamentos, en los siguientes:

"(...) los anticipos o pagos a cuenta del Impuesto a la Renta constituyen obligaciones tributarias distintas pero vinculadas con la obligación tributaria sustantiva que se devengará al final del período, siendo independientes de su determinación anual, pues su cumplimiento debe ser anterior y se produce aun cuando finalmente en dicha determinación anual el tributo a pagar sea menor o incluso no exista renta imponible, lo que se evidencia por el hecho que su pago fuera de los plazos establecidos genera intereses moratorios de conformidad con lo establecido por los artículos 33° y 34° del Código Tributario, desde la fecha de su vencimiento y no desde la fecha de la obligación principal.

(...) si con posterioridad al vencimiento o a la determinación del Impuesto a la Renta se modifica la base de cálculo (ingresos netos del mes) o la información consignada en las declaraciones de los ejercicios anteriores, que sirvió de base para determinar el sistema o coeficiente a utilizar, ello evidencia que cuando éstos se determinaron y declararon, no se utilizó información veraz y por tanto, no se determinó dicha base correctamente y/o no se usó el coeficiente (o el sistema, según sea el caso) que correspondía, infringiéndose las obligaciones de determinar y declarar correctamente, lo que no queda desvirtuado por el vencimiento o determinación de la obligación principal sustantiva y que en adelante los pagos a cuenta se conviertan en créditos aplicables contra dicha obligación.

(...) es importante destacar las consecuencias que se derivarían de una interpretación conforme con la cual, cualquier modificación en cuanto a la base del pago a cuenta⁸ (ingresos netos del mes) o relacionada con el coeficiente o sistema a utilizar, debido a la presentación de una declaración jurada rectificatoria o a la modificación de lo determinado por el deudor tributario por parte de la Administración⁹ mediante una verificación o fiscalización, tendría incidencia jurídica únicamente hasta el vencimiento o determinación de la obligación principal.

Al respecto, en cuanto a la presentación de declaraciones rectificadorias por parte de los deudores tributarios¹⁰, éstas solamente traerían consecuencias en cuanto a la generación de intereses moratorios y a la imposición de sanciones si son presentadas antes del vencimiento o determinación de la obligación principal. Por consiguiente, se evitarían dichas consecuencias si se espera a que dicho plazo venza para hacer cualquier corrección a la información incorrectamente declarada. De otro

⁸ Por ejemplo, mediante la presentación de una declaración rectificatoria referida a la declaración mensual o por verificación o fiscalización por parte de la Administración.

⁹ Sobre base cierta.

¹⁰ Ya sea para modificar la base de cálculo (ingresos netos del mes) o que modifiquen los datos consignados en las declaraciones juradas¹⁰ Por ejemplo, mediante la presentación de una declaración rectificatoria referida a la declaración mensual o por verificación o fiscalización por parte de la Administración.

¹⁰ Sobre base cierta.

¹⁰ Ya sea para modificar la base de cálculo (ingresos netos del mes) o que modifiquen los datos consignados en anuales de los ejercicios previos, lo que tiene incidencia en el sistema o coeficiente a ser utilizado.



Tribunal Fiscal

Nº 10748-1-2018

lado, las labores de verificación o fiscalización de la Administración Tributaria posteriores a dicho momento carecerían de relevancia puesto que no tendrían un efecto real.

(...) se considera que ello no es concordante con lo señalado acerca del artículo 34º del Código Tributario¹¹ y con la interpretación de este Tribunal respecto de los deberes de declarar y determinar conforme a ley, consignándose datos que son fieles a la realidad. Asimismo, ello no sería concordante con lo indicado por el numeral 1) del artículo 178º, que tipifica como infracción, entre otras conductas, 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, siendo que en el supuesto analizado, se evidencia que al presentar la declaración jurada que luego es rectificada o modificada por la Administración, no se consignaron datos correctos.

Por lo expuesto, se concluye que corresponde la aplicación de intereses moratorios y sanciones por los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta, en caso que con posterioridad al vencimiento o determinación de la obligación principal se hubiera modificado la base de cálculo del pago a cuenta o el coeficiente aplicable o el sistema utilizado para su determinación por efecto de la presentación de una declaración jurada rectificatoria o de la determinación efectuada sobre base cierta por la Administración".

Que cabe señalar que según lo establecido por el acuerdo recogido en el Acta de Reunión de Sala Plena N° 2002-10 de 17 de setiembre de 2002, los criterios adoptados por la Sala Plena del Tribunal Fiscal son de carácter vinculante para todos los vocales de este Tribunal, de modo que esta instancia no puede apartarse de ellos.

Que de acuerdo con lo expuesto, procede la aplicación de intereses moratorios por los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta, en caso que, con posterioridad al vencimiento o determinación de la obligación principal, se hubiera modificado el coeficiente aplicable para la determinación de dichos anticipos, por efecto de la presentación de una declaración jurada rectificatoria o de la determinación efectuada sobre base cierta por la Administración, por lo que no resultan atendibles en esta instancia los argumentos esgrimidos por la recurrente sobre el particular, correspondiendo confirmar este extremo de la Resolución de Intendencia N° .

Devolución de pago en exceso

Que en la apelación del Expediente N° 263-2018 la recurrente solicita la devolución del pago en exceso por S/111,492.00 que fue reconocido en la Resolución de Intendencia N° , como consecuencia de haberse levantado en la instancia de reclamación el reparo al Impuesto a la Renta del ejercicio 2010 por gastos que no cumplen requisitos para ser deducibles (fojas 8851 vuelta y 8917 del expediente mencionado).

Que este pedido de devolución de la recurrente constituye una nueva pretensión que no cabe que sea atendida directamente ante este Tribunal en vía de apelación, por lo que, de conformidad con el artículo 221º del Texto Único Ordenado de la Ley del Procedimiento Administrativo General, según el cual el error en la calificación del recurso no será obstáculo para su tramitación siempre que del mismo se deduzca su verdadero carácter, corresponde otorgar a este extremo de la apelación del Expediente N° 263-2018 el trámite de solicitud no contenciosa de devolución, debiendo la Administración proceder conforme con lo dispuesto por el artículo 162º del Código Tributario, o de encontrarse en trámite dicho extremo, corresponde que los actuados le sean acumulados.

¹¹ Del que se aprecia que conforme con el ordenamiento, no ingresar al fisco los montos debidos por concepto de pagos a cuenta ocasiona un perjuicio que es resarcido con el pago de intereses moratorios, los que constituyen una nueva base de cálculo a partir del vencimiento o de la determinación de la obligación principal.



Tribunal Fiscal

Nº 10748-1-2018

Que la diligencia de informe oral se llevó a cabo con los representantes de ambas partes (foja 14846 del Expediente N° 1454-2017 y foja 8940 del Expediente N° 263-2018).

Con los vocales Ramírez Mío, Mejía Ninacondor, e interviniendo como ponente la vocal Zúñiga Dulanto.

RESUELVE:

1. **ACUMULAR** los procedimientos seguidos con Expedientes N° 1454-2017 y 263-2018.
2. **CONFIRMAR** la Resolución de Intendencia N° de 24 de noviembre de 2016.
3. **REVOCAR** la Resolución de Intendencia N° de 31 de octubre de 2017 en el extremo del reparo por exceso de depreciación de activos fijos que forman parte de edificaciones, en cuanto a los activos fijos clasificados en los segmentos "Frio Ind.", "Otros", "Plataforma" (con excepción del ítem con código SS422308-233), "Sist. C/Intrus", "Tableros", "Telemúsica" y "Voz/Datos", y **CONFIRMARLA** en los demás extremos impugnados.
4. **DAR TRÁMITE** de solicitud no contenciosa al extremo del recurso de apelación del Expediente N° 263-2018 por el que se solicita la devolución del pago en exceso de S/111,492.00, reconocido en la Resolución de Intendencia N° de 31 de octubre de 2017, debiendo la Administración proceder de acuerdo con lo señalado en la presente resolución.

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

ZÚÑIGA DULANTO
VOCAL PRESIDENTA

RAMÍREZ MÍO
VOCAL

MEJÍA NINACONDOR
VOCAL

Huertas Valladares
Secretaria Relatora (e)
ZD/HV/BC/rmh