



Tribunal Fiscal

Nº 08612-10-2019

EXPEDIENTE N° : 11023-2011
INTERESADO :
ASUNTO : Impuesto a la Renta y Multa
PROCEDENCIA : La Libertad
FECHA : Lima, 24 de setiembre de 2019

VISTA la apelación interpuesta por , con Registro Único de Contribuyente N° , contra la Resolución de Intendencia N° de 8 de agosto de 2011, emitida por la Intendencia Regional La Libertad de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria - SUNAT¹, que declaró infundada la reclamación formulada contra la Resolución de Determinación N° , emitida por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2008 y la Resolución de Multa N° , girada por la infracción tipificada por el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario.

CONSIDERANDO:

Que de autos se aprecia que mediante Carta N° 100061262930-01 SUNAT² (foja 2620) y Requerimiento N° 0621100000080³ (fojas 2617 y 2618), la Administración inició a la recurrente un procedimiento de fiscalización de sus obligaciones tributarias correspondientes al Impuesto a la Renta del ejercicio 2008, siendo que producto de dicho procedimiento reparó la renta neta imponible de dicho impuesto y ejercicio por gastos preoperativos por concepto de pre cuotas de arrendamiento financiero, e intereses de pagarés⁴.

Que como consecuencia de ello, la Administración emitió la Resolución de Determinación N° por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2008 (fojas 2766 a 2768), y la Resolución de Multa N° al haber detectado que la recurrente incurrió en la infracción tipificada por el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario (fojas 2683 y 2764).

Que por tanto, la materia en controversia consiste en establecer si los reparos anteriormente señalados y la infracción imputada a la recurrente, fueron determinados con arreglo a ley.

¹ Hoy Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria.

² Vinculada con la Orden de Fiscalización N° (foja 2622).

³ Notificados el 2 de marzo de 2010 en el domicilio fiscal de la recurrente (fojas 2619 y 2621), conforme con su Comprobante de Información Registrada (fojas 2762), mediante acuse de recibo, dejándose constancia de los datos de identificación y firma de la persona con la que se entendieron las diligencias, de acuerdo con lo previsto por el inciso a) del artículo 104 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, modificado por Decreto Legislativo N° 981, que disponía que la notificación de los actos administrativos se realizaría 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, debiendo contener el acuse de recibo como mínimo lo siguiente: (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 recibía y su firma, o la constancia de la negativa, y (v) Fecha en que se realizaba la notificación.

⁴ Cabe precisar que producto del mencionado procedimiento de fiscalización, la Administración también efectuó reparos a la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2008, por concepto de: i) Diferencia de cambio de los pasivos en moneda extranjera relacionados a activos consignados en la Cuenta Contable 3390101 - Trabajos en curso, y que no ha sido activada; ii) Exceso de deducción a la renta imponible por depreciación de activos adquiridos con leasing; iii) Provisión por fluctuación de valores cargada a resultados; y, iv) Diferencia de cambio de cuotas de leasing correspondiente al ejercicio 2007; siendo que de los recursos de reclamación y apelación presentados por la recurrente se evidencia que ésta no impugnó tales reparos (fojas 2668 a 2678 y 2696 a 2706), por lo que no constituyen materia de análisis en el presente procedimiento contencioso tributario.



Tribunal Fiscal

Nº 08612-10-2019

Resolución de Determinación N°

Argumentos de la recurrente

Que la recurrente sostiene que según lo interpretado por la Administración, los gastos reparados no podrían deducirse en el período de su devengo, dado que la adquisición de activos para la puesta en marcha del Proyecto Unidad Productiva N° 3 (UP3) constituye una inversión destinada a incrementar la capacidad productiva de la empresa, lo que implica que durante el ejercicio 2008 se habría encontrado en etapa pre operativa para la expansión de sus actividades; sin embargo, en dicho ejercicio se encontraba ejecutando un proyecto para incrementar sus actividades ya existentes, que incluía la adquisición de activos fijos calificados mediante la celebración de contratos de arrendamiento financiero, entre otras fuentes de financiamiento, por lo que los gastos financieros materia de reparo son deducibles en el ejercicio fiscalizado.

Que agrega que conforme se advierte del artículo 20 y el inciso a) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, la "activación" de intereses vinculados a la adquisición de un activo fijo no se encuentra permitida, aun cuando este tenga la condición de "calificado", ni tampoco su deducción como gasto está condicionada a su funcionamiento efectivo o limitada a partir del ejercicio en que se encuentren listos para ser explotados, puesto que dichos intereses no siguen la misma suerte que los activos fijos respecto de los cuales se contrajo la deuda, por lo que lo afirmado en contrario por la Administración no resulta correcto, pues, en el presente caso, el gasto reparado se encuentra vinculado con el mantenimiento de la fuente productora de renta y tiene como finalidad incrementar la capacidad productiva de la empresa.

Que manifiesta que de acuerdo con el contrato de arrendamiento financiero celebrado con el Banco de Crédito del Perú, la falta de pago de las denominadas pre-cuotas trae como consecuencia la resolución del contrato, por lo que el pago de las mismas y sus correspondientes intereses constituyen condición *sine qua nom* para mantener el financiamiento de la compra de activos vigente; siendo ello prueba adicional de que se trata de un gasto vinculado con el mantenimiento de la fuente productora de renta y, por tanto, es deducible en el ejercicio de su devengo, es decir, en el 2008.

Que indica que una empresa se encuentra en etapa pre operativa por "expansión de actividades" solo si la inversión efectuada está destinada a la implementación de nuevas actividades productivas, distintas a las ya ejecutadas, posición que además es compartida por este Tribunal en las Resoluciones N° 09518-2-2004, 04971-1-2006 y 03942-5-2010; de no ser así, se entendería que toda empresa que realiza inversiones para aumentar su capacidad productiva, como ocurre en su caso, estaría permanentemente en etapa preoperativa por el solo hecho de introducir mejoras en sus actividades ordinarias, lo cual resulta ilógico. Anota que lo dispuesto en el inciso g) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta no le resulta aplicable, y que la Administración ha omitido pronunciarse en la apelada respecto de la jurisprudencia invocada en su reclamación.

Que mediante escrito de alegatos de 25 de abril de 2019 (fojas 2741 a 2747), la recurrente reitera los argumentos expuestos precedentemente y añade que conforme se desprende de la jurisprudencia antes señalada, la calificación de un desembolso como gasto preoperativo por expansión de actividades dependerá de si este se encuentra relacionado con un nuevo proyecto de la empresa que conlleve al desempeño de nuevas actividades que anteriormente no estaban comprendidas en su objeto social; en consecuencia, en el presente caso, no cabe afirmar que los gastos financieros incurridos corresponden a gastos preoperativos por expansión de actividades, al no encontrarse relacionados a un nuevo proyecto o una nueva actividad de la empresa, pues la adquisición del activo fijo denominado "bien de producción monopiso de tableros aglomerados" tuvo como única finalidad continuar con su actividad comercial consistente en la fabricación de tableros aglomerados en base a bagazo de caña de azúcar y madera con

2



Tribunal Fiscal

Nº 08612-10-2019

resina, conforme se desprende de su testimonio de escritura pública de modificación de estatutos y la información registrada en su RUC. Además, si bien con la instalación de una nueva planta (UP3), se habría aumentado la capacidad productiva y la posibilidad de generar mayores ingresos, ello no supone que las actividades de la empresa se hayan expandido, sino que las existentes se incrementaron.

Argumentos de la Administración

Que la Administración señala que efectuó reparos a la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2008 por gastos preoperativos por pre cuotas de arrendamiento financiero e intereses de pagarés, al considerar que durante el ejercicio 2008 la recurrente se encontraba ejecutando un proyecto de inversión cuyo objeto era aperturar una nueva línea de producción de aglomerados de segundo uso, lo cual le permitiría incrementar su capacidad productiva, duplicándola, y competir con empresas chilenas y ecuatorianas al colocar productos similares en el mercado externo, conforme se advierte del Informe del Proyecto de Inversión para la Implementación de la Unidad Productiva N° 3 y el Acta de Junta de Acreedores de 11 de diciembre de 2010, presentados por la recurrente durante la fiscalización.

Que en ese sentido, indica que al haber expandido la recurrente sus actividades con la instalación de una nueva planta de producción, en aplicación del inciso g) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta y el inciso d) del artículo 21 de su reglamento, no procedía que dedujera los gastos antes mencionados en el ejercicio fiscalizado, toda vez que en este, el referido proyecto de inversión se encontraba en etapa preoperativa. Asimismo, tales gastos debieron diferirse hasta que el activo adquirido estuviese en funcionamiento, situación que ocurrió en enero del año 2010 y que tampoco ha sido cuestionado por la recurrente, por lo que recién en dicho año, ésta pudo ejercer la opción a que se refiere el inciso g) del precitado artículo 37; por lo que los reparos efectuados se encuentran arreglados a ley.

Que anota que no es correcto lo argumentado por la recurrente en el sentido que la expansión de actividades supondría la producción de nuevos bienes, dado que ello no solo está relacionado a la realización de actividades similares o complementarias a la actividad generadora de renta, o a una actividad complementaria distinta, sino también a la misma actividad generadora de renta, como ocurre en el presente caso. Añade que la jurisprudencia citada por la recurrente en su reclamación no desvirtúa la procedencia de los reparos materia de análisis.

Análisis

1. Gastos pre operativos por pre cuotas de arrendamiento financiero

Que del Anexo N° 01 a la Resolución de Determinación N° emitida por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2008 (foja 2664), se aprecia que la Administración reparó la renta neta imponible de dicho ejercicio por gastos preoperativos por pre cuotas de arrendamiento financiero, por la suma de S/ 1 625 578,00; sustentándose, entre otros, en los Requerimientos N° 0622100000728 y 0622100000952, así como el inciso g) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta e inciso d) del artículo 21 de su reglamento.

Que mediante el punto N° 01 del Anexo N° 01 al Requerimiento N° 0622100000728⁵ (fojas 2423 a 2426), la Administración señaló que de acuerdo con la documentación presentada por la recurrente en atención

⁵ Notificado el 19 de julio de 2010 en el domicilio fiscal de la recurrente, mediante acuse de recibo, dejándose constancia de los datos de identificación y firma de la persona con la que se entendió la diligencia, de acuerdo con lo previsto por el inciso a) del artículo 104 del Código Tributario (foja 2429).



Tribunal Fiscal

Nº 08612-10-2019

al Requerimiento N° 0622100000563⁶, se tiene que durante el año 2008 ésta se encontraba ejecutando un proyecto de inversión denominado Unidad Productiva N° 3 (UP3), con el cual aperturó una nueva línea de producción a fin de incrementar su capacidad productiva, siendo que dicha línea fue implementada durante el referido año, activándose en enero de 2010 de acuerdo a la comunicación formal de fecha 13 de enero de 2010.

Que agrega que parte del mencionado proyecto fue financiado por el Banco de Crédito del Perú, mediante la suscripción de un contrato de arrendamiento financiero y que según el Informe del Proyecto de Inversión para la Implementación de la UP3, presentado por la recurrente, el objetivo de la inversión era "asegurar la continuidad de las operaciones e incremento de la capacidad productiva..."; asimismo, el citado informe detalla las cuatro etapas en que se dividiría el proyecto, siendo que para efecto de su cumplimiento, la recurrente firmó contratos con diferentes proveedores, tal como la empresa Cempro Tech S.A.C., quien debía ejecutar a favor de aquella la obra denominada "Obras civiles y Montaje de Nueva Planta procesadora de tableros aglomerados que comprende los grupos N° 200, 300 y 400 del Proyecto UP3", la cual se enmarca en el proceso de implementación integral de su tercera Línea de Producción de Tableros aglomerados, confirmando de este modo que dicha inversión tiene como objetivo expandir la capacidad productiva de la recurrente y que durante el año 2008 el referido proyecto se encontraba en fase preoperativa.

Que añade que mediante contrato de arrendamiento financiero suscrito por el Banco de Crédito del Perú (arrendante) y la recurrente (cliente), el 16 de noviembre de 2007, dicha entidad a solicitud de esta procedería a adquirir el bien denominado "Línea de Producción Monopiso de Tableros Aglomerados", estableciéndose un plazo de duración de 48 meses para el pago de las cuotas pactadas, cuyo cómputo se iniciaría a partir del primer día útil del mes siguiente en que el arrendante haya efectuado el último desembolso o el desembolso total para la adquisición de dicho bien. Precisa que en la séptima cláusula del referido contrato se estipuló que el cliente quedaba obligado al pago de pre cuotas previas al pago de las cuotas señaladas en el cronograma de pagos, correspondientes a intereses generados por los desembolsos efectuados para la adquisición del bien y devengadas hasta el inicio de dicho cronograma, quedando establecido que tales pre cuotas debían ser canceladas el primer día útil de cada mes siguiente después de efectuado el desembolso para tal adquisición.

Que asimismo, advirtió que la recurrente había registrado con cargo a resultados, el importe de S/ 1 625 577,66 en la Cuenta Contable 9730103 - Intereses de Arrendamiento Financiero, pese a que dichos intereses se generaron en etapa preoperativa y recién en enero de 2010 entró en funcionamiento la nueva planta de producción (Proyecto UP3), por lo que la deducción de dichos gastos no se ajusta a lo señalado en el inciso g) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta e inciso d) del artículo 21 de su reglamento. Por tales motivos, solicitó a la recurrente que sustentara por escrito, documentaria y fehacientemente la anotación del referido gasto en la mencionada cuenta contable.

Que en respuesta a lo solicitado, la recurrente presentó el escrito de 3 de agosto de 2010 (fojas 1940 a 1942), en el cual manifestó que, contrario a lo sostenido por la Administración, su empresa no se encuentra expandiendo sus actividades productivas, sino que viene ejecutando un proyecto para incrementar las actividades ya existentes, el cual incluye la adquisición de activos fijos calificados mediante la celebración de contratos de arrendamiento financiero, por lo que los gastos financieros generados por el devengo de cuotas pre leasing son deducibles en el ejercicio que corresponde;

⁶ Mediante el cual, la Administración solicitó a la recurrente que describiera las características y señalara la finalidad por la cual adquirió el bien denominado "Línea de producción monopiso de tableros aglomerados", que fue materia de contrato de arrendamiento financiero de fecha 16 de noviembre de 2007; y que exhibiera las actas de junta de accionistas y/o acreedores, los proyectos de inversión, estudios de factibilidad, contratos y toda documentación que sustente la adquisición de dicho bien, así como los gastos de instalación y la fecha de su puesta en funcionamiento, entre otros.



Tribunal Fiscal

Nº 08612-10-2019

asimismo, indica que el artículo 20 de la Ley del Impuesto a la Renta dispone que en ningún caso los intereses integran el costo computable de los activos fijos, y que el inciso a) del artículo 37 de la misma ley tampoco condiciona la deducción del gasto al funcionamiento efectivo de los bienes ni la limita a partir del ejercicio en que los activos fijos se encuentren listos para ser explotados, puesto que dichos intereses no siguen la misma suerte que los activos fijos respecto de los cuales se contrajo la deuda, por lo que lo afirmado en contrario por la Administración no resulta correcto, siendo que en el presente caso, el gasto observado se encuentra vinculado con el mantenimiento de la fuente productora de renta y tiene como finalidad incrementar la capacidad productiva de la empresa.

Que anota que la falta de pago de las mencionadas pre-cuotas trae como consecuencia la resolución del contrato, por lo que el pago de las mismas y sus correspondientes intereses constituyen condición *sine qua nom* para mantener el financiamiento de la compra de activos vigente; siendo ello prueba adicional de que se trata de un gasto causal y deducible en el ejercicio de su devengo.

Que de otro lado, señala que el inciso g) del precitado artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta y el inciso d) del artículo 21 de su reglamento, no resultan aplicables a su caso al no encontrarse la recurrente en etapa preoperativa inicial o de expansión de actividades, toda vez que la expansión de actividades implica la implementación de nuevas actividades productivas, distintas a las ejecutadas por la empresa, criterio que además es compartido por este Tribunal en la Resolución Nº 09518-2-2004. Afirmar lo contrario supondría que toda empresa se encuentra en una permanente etapa preoperativa por "expansión de actividades" por el solo hecho de introducir mejoras en sus actividades ordinarias.

Que en el punto Nº 01 del Anexo Nº 01 al Resultado del Requerimiento Nº 0622100000728⁷ (fojas 2413 a 2417), la Administración dejó constancia del escrito presentado por la recurrente y reiteró que los gastos preoperativos no solo son aquellos que se realizan antes de iniciar cualquier actividad de la empresa, sino que también se generan por la expansión de actividades, esto es, por la implementación de una nueva unidad productiva, como ocurre en el presente caso, y que tal posición es compartida por reiterada jurisprudencia de este Tribunal. Agrega que los intereses devengados durante el período de expansión de operaciones deben diferirse hasta el ejercicio en que inicie la producción o explotación, y a opción del contribuyente podrán deducirse en un solo ejercicio o amortizarse en forma proporcional en un plazo de 10 años, precisando que los intereses devengados con posterioridad al inicio de operaciones o ampliación de las mismas serán deducibles como gasto según las reglas del inciso a) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta; por tanto, dispuso mantener el reparo formulado.

Que posteriormente, la Administración emitió el Requerimiento Nº 0622100000952⁸ (fojas 2406 a 2408), mediante el cual le solicitó a la recurrente, en atención a lo establecido por el artículo 75 del Código Tributario, que cumpliera con presentar por escrito sus descargos a las observaciones comunicadas a través del punto Nº 01 del Anexo Nº 01 al Resultado del Requerimiento Nº 0622100000728.

Que en respuesta a lo solicitado, la recurrente presentó los escritos de 23 de setiembre de 2010 (fojas 2122 y 2128) en los cuales manifestó que se ratificaba en su posición de no aceptar el reparo formulado por la Administración.

⁷ Notificado el 14 de setiembre de 2010 en el domicilio fiscal de la recurrente, mediante acuse de recibo, dejándose constancia de los datos de identificación y firma de la persona con la que se entendió la diligencia, de acuerdo con lo previsto por el inciso a) del artículo 104 del Código Tributario (foja 2419).

⁸ Notificado el 17 de setiembre de 2010 en el domicilio fiscal de la recurrente, mediante acuse de recibo, dejándose constancia de los datos de identificación y firma de la persona con la que se entendió la diligencia, de acuerdo con lo previsto por el inciso a) del artículo 104 del Código Tributario (foja 2409).



Tribunal Fiscal

Nº 08612-10-2019

Que en el Resultado del Requerimiento Nº 0622100000952⁹ (foja 2404), la Administración dejó constancia de los escritos presentados por la recurrente; sin embargo, dispuso mantener el reparo formulado.

Que al respecto, el inciso g) del artículo 37 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo Nº 179-2004-EF, dispone que los gastos de organización, los gastos preoperativos iniciales, los gastos preoperativos originados por la expansión de las actividades de la empresa y los intereses devengados durante el período preoperativo, a opción del contribuyente, podrán deducirse en el primer ejercicio o amortizarse proporcionalmente en el plazo máximo de diez (10) años.

Que por su parte, el inciso d) del artículo 21 del Reglamento de la citada ley, aprobado por Decreto Supremo Nº 122-94-EF, señala que la amortización a que se refiere el inciso g) del artículo 37 de la ley, se efectuará a partir del ejercicio en que se inicie la producción o explotación, siendo que una vez fijado el plazo de amortización sólo podrá ser variado previa autorización de la SUNAT. El nuevo plazo se computará a partir del ejercicio gravable siguiente a aquél en que fuera presentada la solicitud por el contribuyente sin exceder en total el plazo máximo de diez años. Los intereses devengados durante el período preoperativo comprende tanto a los del período inicial como a los del período de expansión de las operaciones de la empresa.

Que este Tribunal ha dejado establecido en la Resolución Nº 04971-1-2006 que el inciso g) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta permite la deducción de gastos de investigación, desarrollo o preoperativos vinculados con la expansión de las actividades de la empresa, es decir, que tienen por objeto lograr un nuevo producto o servicio, los cuales resultan necesarios para determinar si la inversión será adecuada o favorable para sus intereses, pero no condiciona tal deducción a la efectiva generación de ingresos, pues lo relevante es su potencialidad para generar beneficios futuros en el entendido que la inversión puede no ser exitosa.

Que asimismo, mediante la Resolución Nº 10167-2-2007 se ha reconocido como inherentes a la expansión de actividades los gastos incurridos por concepto del registro de una marca en el extranjero, vinculados con la búsqueda de nuevos mercados para la exportación de los productos correspondientes a dicho intangible que ya eran producidos en el país; mientras que en la Resolución Nº 11969-3-2014, se ha señalado que una empresa en funcionamiento (empresa en marcha) puede enfrentarse a una situación análoga a la de una empresa en etapa preoperativa, y que esto sucede cuando decide llevar a cabo el desarrollo de una actividad nueva, diferente o de distinta naturaleza y características a las ya existentes. En este caso, el concepto "gastos preoperativos" también es aplicable a las empresas en marcha, surgiendo los denominados "gastos preoperativos por expansión de actividades".

Que en esa línea, en la Resolución Nº 07488-3-2018 este Tribunal ha establecido que constituyen gastos preoperativos por expansión de actividades, aquellos incurridos por las empresas en funcionamiento (empresa en marcha) que están orientados al planeamiento, implementación, desarrollo y/o ejecución de actividades y/o emprendimientos económicos nuevos, diferentes, de distinta naturaleza y características, o incurridos para la explotación de una nueva unidad de producción distinta a las ya existentes, con el objeto de lograr una nueva línea de negocio, producto o servicio, empero la deducción de tales gastos no condicionada a la efectiva generación de ingresos.

Que conforme consta en el punto Nº 01 del Anexo Nº 01 al Resultado del Requerimiento Nº 0622100000728 (foja 2414), la Administración reparó la deducción de intereses correspondientes a pre

⁹ Notificado el 24 de setiembre de 2010 en el domicilio fiscal de la recurrente, mediante acuse de recibo, dejándose constancia de los datos de identificación y firma de la persona con la que se entendió la diligencia, de acuerdo con lo previsto por el inciso a) del artículo 104 del Código Tributario (foja 2405).



Tribunal Fiscal

Nº 08612-10-2019

cuotas de un arrendamiento financiero registrados por la recurrente con cargo a resultados en la Cuenta Contable 9730103 - Intereses de arrendamiento financiero, por la suma total de S/ 1 625 578,00; al considerar que dichos intereses constituirían gastos preoperativos de expansión de actividades, en vista que el proyecto UP3 inició su explotación recién en enero de 2010 y no en el ejercicio fiscalizado (2008).

Que de acuerdo con el Comprobante de Información Registrada y el Resumen Estadístico de Fiscalización (fojas 2657 y 2762), la recurrente inició actividades el 31 de agosto de 1976, y tiene como actividad económica principal la fabricación de hojas de madera - CIU 20211. Asimismo, según el Testimonio de Escritura Pública de Modificación Total de Estatutos de la recurrente (foja 936), su objeto social consiste en la producción, fabricación, comercialización, exportación y compraventa de tableros aglomerados a base de bagazo de caña de azúcar.

Que obra en autos el documento denominado "Proyecto de Acta de Junta de Acreedores de Tableros Peruanos S.A. de 11 de diciembre de 2009"¹⁰ (fojas 1254 a 1257), en cuyo punto 2 se dejó constancia que el gerente general de la recurrente, Ing. Raul Berrios Tapia, había manifestado que la planta de producción contaba con más de 30 años de uso, por lo que a fin de evitar que su obsolescencia pusiera en riesgo la continuidad de las operaciones, en el 2007 decidió desarrollar e implementar un proyecto de inversión que incrementara su capacidad productiva, para lo cual buscó en el mercado las alternativas de maquinaria disponible para la fabricación de aglomerados en el mundo, encontrando en España una planta de segundo uso de propiedad de la empresa UTISA, cuyo desmontaje, implementación y puesta en marcha serían financiados, entre otros, por el Banco de Crédito del Perú a través de operaciones leasing; por tanto, con la nueva línea productiva la recurrente se encontraba fortalecida al poder ofrecer productos similares a la competencia chilena y ecuatoriana, y colocar sus productos en el mercado externo, máxime si ya había iniciado sus exportaciones hacia Chile, Bolivia y Colombia.

Que asimismo, del documento denominado "Informe Proyecto Unidad Productiva 03 (UP03) – Línea de aglomerado de segundo uso - UTISA España" suscrito por la recurrente (foja 1931), se advierte que el objetivo de dicho proyecto era asegurar la continuidad de las operaciones productivas e incrementar la capacidad productiva de la empresa en prevención de la obsolescencia y fatiga de maquinaria de su actual línea productiva, lo que pondría en riesgo la continuidad de sus operaciones; precisándose además que dicho proyecto sería financiado, entre otro, por el Banco de Crédito del Perú y recursos propios, y se dividiría en cuatro etapas: 1) Adquisición de línea de formación y prensaje usada, desmontaje, empaque, transporte a puerto de origen, flete marítimo, seguro, supervisión de modul y engineering services (mayo de 2007 a enero de 2008); 2) Adquisición de equipos complementarios a la línea de formación y prensaje (setiembre de 2007 a marzo de 2008); 3) Montaje de línea de formación y prensaje con equipos complementarios de modul y fabricación local (enero de 2008 a octubre de 2009); y, 4) Pruebas, calibraciones, ajustes y puesta en marcha (octubre de 2009 a enero de 2010).

Que así también, obra en autos el contrato de arrendamiento financiero celebrado entre el Banco de Crédito del Perú (arrendante) y la recurrente (cliente), el 16 de noviembre de 2007 (fojas 582 a 589), en virtud del cual dicha entidad bancaria a solicitud de esta procedería a adquirir el bien denominado "Línea de producción monopiso de tableros aglomerados", por un capital financiado de S/ 18 600 000,00¹¹, más tributos, comisiones y gastos correspondientes (foja 583 vuelta), el cual sería cancelado en 48 cuotas mensuales conforme con el Cronograma de Pagos detallado en el Anexo D (fojas 582 y 583 vuelta), asimismo, dicho plazo se computaría a partir del primer día útil del mes siguiente de efectuado por el

¹⁰ Remitido a la Comisión de Procedimientos Concursales del Instituto Nacional de Defensa de la Competencia y de la Protección de la Propiedad Intelectual (INDECOPI), a través del mediante escrito de 21 de diciembre de 2009 (foja 1258).

¹¹ Debe indicarse que mediante tercer addendum al mencionado contrato de arrendamiento financiero, de fecha 9 de setiembre de 2008, el Banco de Crédito del Perú y la recurrente acordaron modificar el monto del capital financiado de S/ 18 600 000,00 a la suma de S/ 27 300 000,00 (fojas 577 a 581).



Tribunal Fiscal

Nº 08612-10-2019

arrendante el último desembolso o el desembolso total para lograr la adquisición del bien materia de arrendamiento. Adicionalmente, en la séptima cláusula del citado contrato, las partes contratantes acordaron que el cliente quedaría obligado al pago de pre cuotas previas al pago de las cuotas señaladas en el mencionado cronograma de pagos, que corresponden a los intereses generados por los desembolsos efectuados por el arrendante para la adquisición del bien y que devengaron hasta el inicio del cronograma, siendo además que dichas pre cuotas serían canceladas por el cliente el primer día útil de cada mes siguiente después de efectuados tales desembolsos.

Que cabe anotar que virtud al precitado contrato, el Banco de Crédito del Perú emitió los comprobantes de pago por concepto de las mencionadas pre cuotas correspondientes a los meses de enero a diciembre de 2008 (fojas 494, 503, 508, 515, 520, 523, 528, 530, 540, 548, 566 y 575), los que son materia de reparo y que se encontrarían asociados al Proyecto UP3.

Que como se advierte de lo expuesto, desde la fecha en que la recurrente inició sus actividades comerciales, aquélla se dedica a la producción, fabricación, comercialización, exportación y compraventa de tableros aglomerados, siendo que para evitar que la obsolescencia de la maquinaria que conforma su línea productiva pusiera en riesgo la continuidad de sus operaciones, dispuso desarrollar e implementar un proyecto de inversión que mantuviera e incrementara la capacidad productiva de la empresa sobre lo que ya realizaba, para lo cual optó, entre otras fuentes de financiamiento, por la celebración de contratos de arrendamiento financiero. Es así que, mediante contrato de arrendamiento financiero celebrado con el Banco de Crédito del Perú (arrendante), adquirió una "Línea de producción monopiso de tableros aglomerados", estableciéndose el pago de 48 cuotas mensuales, así como pre cuotas correspondientes a intereses generados por desembolsos efectuados por el arrendante para la adquisición del bien y que devengaron hasta el inicio del cronograma de pagos.

Que en virtud de las normas anteriormente glosada y la jurisprudencia reseñada, no se advierte en el presente caso que dichos desembolsos correspondan a gastos preoperativos por expansión de actividades, como ha considerado la Administración, toda vez que el Proyecto UP3 no comprende el desarrollo de una actividad nueva, diferente o de distinta naturaleza y características a la ya existente (fabricación de tableros aglomerados); no apreciándose de autos que la Administración hubiese efectuado las comprobaciones necesarias que permitieran establecer que tales erogaciones califiquen como gastos preoperativos por expansión, limitándose a señalar que la implementación de dicho proyecto supone un incremento de la capacidad productiva de la recurrente, y que la expansión de actividades también se encuentra referida a la misma actividad generadora de renta gravada, lo que no resulta correcto conforme a los criterios jurisprudenciales expuestos.

Que en ese sentido, el reparo efectuado por la Administración, materia de análisis, no se encuentra debidamente sustentado, por lo que procede revocar la apelada en este extremo y dejar sin efecto la Resolución de Determinación N° _____, en cuanto a dicho extremo.

2. Gastos preoperativos por intereses de pagarés

Que del Anexo N° 01 a la Resolución de Determinación N° _____ emitida por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2008 (foja 2664), se aprecia que la Administración reparó la renta neta imponible de dicho ejercicio, por gastos preoperativos por intereses de pagarés, por la suma de S/ 87 733,00; sustentándose, entre otros, en los Requerimientos N° 0622100000728 y 0622100000952, así como el inciso g) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta e inciso d) del artículo 21 de su reglamento.

Que a través del punto N° 02 del Anexo N° 01 al Requerimiento N° 0622100000728 (fojas 2420 a 2423), la Administración señaló que durante el ejercicio 2008, la recurrente efectuó desembolsos de dinero



Tribunal Fiscal

N° 08612-10-2019

desde sus cuentas en moneda nacional y moneda extranjera que mantiene en el Banco de Crédito del Perú, correspondientes a pagos efectuados a sus proveedores y otros relacionados con el contrato de arrendamiento financiero suscrito el 16 de noviembre de 2007, antes aludido; agregando que dichos desembolsos fueron anotados como débito en las Cuentas Contables 1620107 - Reclamos a Bancos MN y 1620108 - Reclamos a Bancos ME, ya que posteriormente serían reembolsados por la referida entidad bancaria, siendo que los desembolsos más importantes ocurrieron en los meses de julio y agosto de 2008, los cuales fueron reembolsados a partir de setiembre de 2008, conforme se muestra en el cuadro inserto en dicho requerimiento (foja 2422).

Que indica que la recurrente a efecto de financiarse para realizar los mencionados desembolsos obtuvo pagarés firmados por el Banco de Crédito del Perú, en moneda nacional y moneda extranjera, por los importes descritos en el anotado requerimiento (foja 2421); asimismo, dichos pagarés generaron intereses devengados en el ejercicio 2008, los cuales fueron registrados con cargo a resultados en las Cuentas Contables 9710101 - Intereses y Gastos de Préstamos – Financiamiento y 9730102 - Intereses de Pagarés Financiamiento Corriente, por los importes de S/ 29 976,06 y S/ 57 757,18, respectivamente. No obstante, conforme a lo señalado en el punto N° 01 del presente requerimiento, el activo fijo adquirido mediante el citado contrato de arrendamiento financiero aún no había sido puesto en funcionamiento en el ejercicio fiscalizado, encontrándose el Proyecto UP3 en una fase preoperativa, por lo que tales intereses constituyen gastos preoperativos cuya deducción no se ajusta a lo señalado en el inciso g) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta e inciso d) del artículo 21 de su reglamento.

Que por tales motivos, solicitó a la recurrente que sustentara por escrito, documentaria y fehacientemente la anotación del referido gasto en las mencionadas cuentas contables, por el importe total de S/ 87 733,00¹².

Que en respuesta a lo solicitado, la recurrente presentó el escrito de 3 de agosto de 2010 (fojas 1940 a 1942), en el cual manifestó que se remitía a los argumentos expuestos en atención al punto N° 01 del Anexo N° 01 al presente requerimiento, referidos a que no se encuentra expandiendo sus actividades productivas, sino ejecutando un proyecto para incrementar las actividades ya existentes; y que el inciso a) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta no condiciona la deducción de intereses al funcionamiento de los bienes adquiridos, bastando que se demuestre que el gasto financiero ha sido destinado a la adquisición de bienes vinculados con la generación de renta gravada.

Que en el punto N° 02 del Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° 0622100000728 (fojas 2410 a 2413), la Administración dejó constancia del escrito presentado por la recurrente y reiteró que durante el ejercicio 2008 la nueva planta de producción aún no había sido puesta en funcionamiento, encontrándose el proyecto UP3 en fase preoperativa, por lo que los intereses de los pagarés que fueron adquiridos para financiar parte de la adquisición del bien constituían gastos preoperativos, por lo que su deducción en el referido ejercicio no se ajusta a lo señalado en el inciso g) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta e inciso d) del artículo 21 de su reglamento; en consecuencia, dispuso mantener el reparo formulado.

Que posteriormente, la Administración emitió el Requerimiento N° 0622100000952 (fojas 2406 a 2408), mediante el cual le solicitó a la recurrente, en atención a lo establecido por el artículo 75 del Código Tributario, que cumpliera con presentar por escrito sus descargos a las observaciones comunicadas a través del punto N° 02 del Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° 0622100000728.

¹² Monto redondeado y resultante de la suma de los importes de S/ 29 976,06 y S/ 57 757,18.



Tribunal Fiscal

Nº 08612-10-2019

Que en respuesta a lo solicitado, la recurrente presentó los escritos de 23 de setiembre de 2010 (fojas 2122 y 2128), en los cuales manifestó que se ratificaba en su posición de no aceptar el reparo formulado por la Administración.

Que en el Resultado del Requerimiento N° 062210000952 (foja 2404), la Administración dejó constancia de los escritos presentados por la recurrente; sin embargo, dispuso mantener el reparo formulado.

Que toda vez el reparo por gastos correspondientes a intereses de pagarés emitidos por el Banco de Crédito del Perú, detallados en el punto N° 02 del Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° 062210000728 (foja 2411), se sustenta en los mismos fundamentos que el reparo anteriormente analizado, se concluye que éste tampoco se encuentra debidamente sustentado, por lo que procede revocar la apelada en este extremo y dejar sin efecto la Resolución de Determinación N° _____, en cuanto a dicho extremo.

Resolución de Multa N°

Que de la Resolución de Multa N° _____ (fojas 2661 y 2683), se aprecia que fue girada por la infracción tipificada por el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, vinculada al Impuesto a la Renta del ejercicio 2008.

Que el numeral 1 del artículo 178 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, modificado por el Decreto Legislativo N° 953, establecía que constituía infracción relacionada con el cumplimiento de las obligaciones tributarias no incluir en las declaraciones ingresos y/o remuneraciones y/o retribuciones y/o rentas y/o patrimonio y/o actos gravados y/o tributos retenidos o percibidos, y/o aplicar tasas o porcentajes o coeficientes distintos a los que les corresponde en la determinación de los pagos a cuenta o anticipos, o declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias en las declaraciones, que influyan en la determinación de la obligación tributaria; y/o que generen aumentos indebidos de saldos o pérdidas tributarias o créditos a favor del deudor tributario y/o que generen la obtención indebida de notas de crédito negociables u otros valores similares.

Que toda vez que la anotada resolución de multa tiene su sustento, en la Resolución de Determinación N° _____ emitida por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2008, y teniendo en cuenta que en esta instancia se levantó los reparos por gastos preoperativos por concepto de pre cuotas de arrendamiento financiero, e intereses de pagarés, corresponde resolver en igual sentido respecto a la referida multa, debiendo revocarse la apelada en este extremo, a fin que la Administración proceda a su reliquidación¹³.

Que estando al sentido del fallo, resulta irrelevante emitir pronunciamiento sobre los demás alegatos esgrimidos por la recurrente.

Que finalmente, es del caso indicar que la diligencia de informe oral solicitada por la recurrente se llevó a cabo con la asistencia de ambas partes, tal como figura en la Constancia de Informe Oral N° EF/TF (foja 2727).

Con los vocales Ramírez Mío y Ruíz Abarca, a quien se llamó para completar Sala, e interviniendo como ponente el vocal Falconí Sinche.

¹³ Teniendo en cuenta lo mencionado en la nota al pie de página N° 4 de la presente resolución.



Tribunal Fiscal

Nº 08612-10-2019

RESUELVE:


REVOCAR la Resolución de Intendencia N° de 8 de agosto de 2011, en el extremo impugnado referido a los reparos por gastos relacionados gastos preoperativos por concepto de pre cuotas de arrendamiento financiero, e intereses de pagarés, y multa vinculada, debiendo la Administración proceder conforme a los dispuesto por la presente resolución.

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


FALCONI SINCHE
VOCAL PRESIDENTE


RAMÍREZ MÍO
VOCAL


RUÍZ ABARCA
VOCAL


Regalado Castillo
Secretario Relator (e)
FS/RC/MQ/rag.