



# Tribunal Fiscal

Nº 02077-11-2020

**EXPEDIENTE N°** : 7188-2011  
**INTERESADO** :  
**ASUNTO** : Impuesto General a las Ventas, Impuesto a la Renta y Multas  
**PROCEDENCIA** : Huacho  
**FECHA** : Lima, 25 de febrero de 2020

**VISTA** la apelación interpuesta por , con RUC Nº contra la Resolución de Oficina Zonal N° de 31 de agosto de 2009, emitida por la Oficina Zonal Huacho de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - SUNAT, que declaró infundada la reclamación formulada contra las Resoluciones de Determinación N° giradas por el Impuesto General a las Ventas de agosto a diciembre de 2002, enero a octubre y diciembre de 2003, enero, marzo a mayo, julio, agosto, octubre y noviembre de 2004 e Impuesto a la Renta de los ejercicios 2003 y 2004 y, las Resoluciones de Multa N° giradas por la comisión de las infracciones tipificadas en los numerales 1 y 2 del artículo 178º del Código Tributario.

## CONSIDERANDO:

Que la recurrente manifiesta que la apelada adolece de vicio de nulidad por no haber emitido pronunciamiento respecto a todos los aspectos planteados en su recurso de reclamación, entre estos sobre el hecho que en los valores impugnados no se hizo referencia a los Requerimientos N° sus resultados y al escrito de 7 de diciembre de 2006, adjuntado en respuesta de tales requerimientos, siendo que tal omisión ha vulnerado lo establecido en los artículos 75º, 76º y 103º del Código Tributario, el Informe N° y los principios de debido procedimiento y celeridad procesal.

Que respecto al reparo al crédito fiscal fundamentado en que la leche que vende se encuentra exonerada del Impuesto General a las Ventas (IGV) al estar comprendida en la Partida Arancelaria N° 0401.20.00.00 sostiene que este debe ser dejado sin efecto, pues lo que comercializa no cumple en forma conjunta con los requisitos para calificar como producto exonerado según el criterio contenido en el Informe de Aduanas N° y, porque, conforme acreditó durante la fiscalización y explicó en el escrito de 7 de diciembre de 2006, tomando en cuenta las distintas definiciones técnicas de los tipos de leche contenidas en las Normas Técnicas Peruanas (NTP) aprobadas por la Comisión de Reglamentos Técnicos y Comerciales del INDECOPI<sup>1</sup>, en el Glosario Pecuario del portal web de la Dirección General Agraria – Tacna del Ministerio de Agricultura, las señaladas por el Organismo Técnico Competente del Sector Agropecuario sobre las formas de obtención y transformación de la leche y la definición de leche cruda señalada en las Resoluciones N° 9032-3-2001, 06415-4-2002 y 10499-3-2007, dado que la leche que vende luego de ser ordeñada es sometida a procesos de filtración y enfriamiento, tanto su calidad como composición química se ven alterados y hacen que esta deje de ser del tipo de leche exonerada para convertirse en **leche entera procesada**, cuya venta se encuentra gravada con el citado impuesto, siendo además que considera que en la apelada no se ha emitido pronunciamiento respecto a los argumentos técnicos antes señalados.

Que en adición refiere que la posición antes expuesta, respecto al tipo de leche que comercializa se encuentra validada técnicamente con el Informe N° de 5 de diciembre de 2006, el cual fue adjuntado al escrito de 7 de diciembre de 2006 y no ha sido merituado por la Administración.

Que estando a la improcedencia de los reparos al crédito fiscal del IGV por no vender el tipo de leche que se encuentra exonerada de tal impuesto, no procede disminuir los saldos a favor declarados por el citado tributo en los períodos julio, agosto, octubre y noviembre de 2004.

<sup>1</sup> Instituto Nacional de Defensa de la Competencia y de la Protección de la Propiedad Intelectual – INDECOPI.



# Tribunal Fiscal

Nº 02077-11-2020

Que respecto al reparo por construcciones sobrevaluadas, refiere que mediante el informe remitido por la empresa **acreditó que los valores obtenidos por la Administración respecto al valor de sus construcciones mediante la realización de una tasación efectuada por la empresa no fueron determinados conforme a ley, pues contenían errores de medición de las áreas de edificación, no se tomó en cuenta otras construcciones, tales como el campamento para el personal, obras civiles para la balanza, la oficina técnica y la cocina-comedor, y porque existe un error de apreciación ya que los valores facturados se dieron en base a un contrato de construcción en el que por mutuo acuerdo se aceptó el valor calculado por en función a su experiencia como y que corresponde a sus operaciones corrientes.**

Que refiere que de considerar que existían diferencias con los valores contenidos en el informe que alcanzó en fiscalización detallando los metros y costos de cada edificación, estos debieron ser materia de contradicción por quienes realizaron la tasación, esto es por **por ser los peritos competentes a dilucidar cualquier diferencia relacionada a obras de construcción, lo cual no se hizo. Agrega que en la apelada existe una falta de pronunciamiento del reparo antes aludido respecto a los ejercicios 2003 y 2004, pues su análisis se ha limitado al ejercicio 2002.**

Que señala que teniendo en cuenta lo establecido por el numeral 3 del artículo 32° de la Ley del Impuesto a la Renta, al determinar el valor de mercado de las construcciones, no se debió aplicar el procedimiento de tasación, pues para la empresa que realizó las obras de construcción, tal operación constitúa parte de sus transacciones frecuentes, siendo que en todo caso se debió sustentar porque utilizó tal procedimiento y no el del valor comercial de operaciones frecuentes. Asimismo, considera que el procedimiento de determinación sobre base presunta que utilizó la Administración para establecer el valor de mercado de las obras de construcción no fue realizado conforme a ley.

Que en lo atinente al desconocimiento de la pérdida tributaria arrastrable del ejercicio 2003, refiere que este fue recién comunicado con la notificación de la Resolución de Determinación Nº y no en el procedimiento de fiscalización, lo cual implica una vulneración del derecho de defensa y debido procedimiento y acarrea la nulidad del procedimiento de fiscalización en este extremo.

Que además señala que en el ejercicio 2004 declaró una pérdida tributaria ascendente a S/ 536 173,00 que ha sido redeterminada sin mayor sustento por la Administración a la suma de S/ 430 288,00.

Que la Administración indica que como consecuencia de los procedimientos de fiscalización iniciados a la recurrente respecto al Impuesto General a las Ventas de los períodos enero de 2002 a diciembre de 2004 y el Impuesto a la Renta de los ejercicios 2002 a 2004, se determinaron reparos al Impuesto General a las Ventas relacionados al crédito fiscal por adquisiciones destinadas a la venta de leche (no gravada con IGV), pues en la etapa de fiscalización se acreditó que la recurrente vendió "*leche fresca*", cuya venta según el Apéndice I de la Ley del Impuesto General a las Ventas se encuentra exonerada del citado impuesto y pese a ello fue gravada con dicho impuesto sin haber renunciado a la exoneración, siendo que si bien presentó una solicitud de renuncia, esta fue aceptada en un periodo posterior a los que son materia de observación. Asimismo, reparó el crédito fiscal proveniente de construcciones sobrevaluadas, pues determinó que la retribución pagada por su realización no era el de mercado.

Que además, respecto al Impuesto a la Renta se determinaron reparos por desconocimiento del exceso de gasto de depreciación deducido por las construcciones sobrevaluadas, asimismo, en las declaraciones se verificó que la recurrente en el ejercicio 2003 no consideró el importe por pérdidas tributarias de ejercicios anteriores y en el ejercicio 2004 fue declarado en exceso. Asimismo, en las fiscalizaciones efectuadas se determinó la comisión de las infracciones tipificadas en los numerales 1 y 2 del artículo 178º del Código Tributario.



# Tribunal Fiscal

Nº 02077-11-2020

## Análisis

Que de autos se aprecia que mediante Orden de Fiscalización Nº , Carta de Presentación Nº y Requerimiento Nº (fojas 293 a 295, 342 y 345), notificadas el 3 de octubre de 2006<sup>2</sup> (fojas 293 y 345), la Administración inició el procedimiento de fiscalización del Impuesto a la Renta del ejercicio 2002 e Impuesto General a la Ventas de enero a diciembre de 2002, en el que se emitieron además los Requerimientos Nº (fojas 291 y 292), (fojas 284 a 290) y (foja 247), siendo que producto del aludido procedimiento de fiscalización se emitieron los siguientes valores:

- Las Resoluciones de Determinación Nº , por Impuesto General a las Ventas de agosto a diciembre de 2002 por reparos al crédito fiscal destinado a operaciones exoneradas (venta de leche cruda entera) y por construcciones sobrevaluadas (fojas 2018 a 2032).
- Las Resoluciones de Multa Nº , por las infracciones tipificadas en los numerales 1 y 2 del artículo 178º del Código Tributario vinculadas a los reparos al crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas de agosto a diciembre de 2002 (fojas 346 a 350).

Que asimismo, mediante Orden de Fiscalización Nº , Carta de Presentación Nº y Requerimiento Nº (fojas 1165, 1166, 1222 y 1226,), notificadas el 31 de mayo de 2005<sup>3</sup> (fojas 1164 y 1226), la Administración inició el procedimiento de fiscalización del Impuesto a la Renta del ejercicio 2003 e Impuesto General a la Ventas de enero a diciembre de 2003, en el que se emitieron además los Requerimientos Nº (fojas 1161 a 1163), (fojas 1159 y 1160), (fojas 1152 a 1157) y (foja 1148), siendo que producto del aludido procedimiento de fiscalización se emitieron los siguientes valores:

- La Resolución de Determinación Nº , por Impuesto a la Renta del ejercicio 2003 por reparo a la renta neta de tal tributo y periodo por depreciación en exceso de sobrevaluadas, la inclusión en la declaración jurada anual de saldos a favor por pagos a cuenta de enero a diciembre de 2003 y pérdidas de ejercicios anteriores (fojas 2014 a 2017).
- Las Resoluciones de Determinación Nº , por Impuesto General a las Ventas de enero a octubre y diciembre de 2003 por reparos al crédito fiscal destinado a operaciones exoneradas (venta de leche cruda entera) y por sobrevaluadas (fojas 1239 a 1249 y 1980 a 2012).
- Las Resoluciones de Multa Nº , por las infracciones tipificadas en los numerales 1 y 2 del artículo 178º del Código Tributario vinculadas a los reparos al crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas de enero a octubre y diciembre de 2003 (fojas 1227 a 1237).

Que también, con Orden de Fiscalización Nº , Carta de Presentación Nº y Requerimiento Nº (fojas 1626, 1627, 1665 y 1669), notificadas el 6 de abril de 2006<sup>4</sup> (fojas 1625 y 1669), la Administración inició el procedimiento de fiscalización del Impuesto a la Renta del ejercicio 2004 e Impuesto General a la Ventas de enero a diciembre de 2004, en el que se emitieron además los Requerimientos Nº (fojas 1621 a 1624) y (foja 1584), siendo que producto del aludido procedimiento de fiscalización se emitieron los siguientes valores:

<sup>2</sup> De conformidad con el inciso a) del artículo 104º del Código Tributario.

<sup>3</sup> De conformidad con el inciso a) del artículo 104º del Código Tributario.

<sup>4</sup> De conformidad con el inciso a) del artículo 104º del Código Tributario.



# Tribunal Fiscal

Nº 02077-11-2020

- La Resolución de Determinación N° , por Impuesto a la Renta del ejercicio 2004 por reparo a la renta neta de tal tributo y periodo por depreciación en exceso de construcciones sobrevaluadas, la inclusión en la declaración jurada anual del saldo a favor por pagos a cuenta de enero a diciembre de 2004 y desconocimiento del saldo a favor del periodo anterior (fojas 1975 a 1979).
- Las Resoluciones de Determinación N° , por Impuesto General a las Ventas de enero, marzo, abril, mayo, julio, agosto, octubre y noviembre de 2004 por reparos al crédito fiscal por construcciones sobrevaluadas y desconocimiento del saldo a favor del periodo anterior (fojas 1953 a 1973 y 2033 a 2035).
- Las Resoluciones de Multa N° por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178º del Código Tributario vinculadas a los reparos al crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas de enero, marzo y mayo de 2004 y el Impuesto a la Renta del ejercicio 2004 (fojas 1670 a 1673).

Que de modo previo cabe precisar que en autos se ha verificado que tanto en las instancias de reclamación como de apelación la recurrente no ha expuesto argumentos dirigidos a cuestionar las modificaciones que la Administración realizó a la determinación del Impuesto a la Renta de los ejercicios 2003 y 2004 por deducción del saldo por pago a cuenta mensuales de tales ejercicios, por lo que en la presente instancia no se analizará tal aspecto.

Que asimismo, de conformidad con lo establecido en el artículo 129º del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por el Decreto Supremo N° 133-2013-EF, modificado por Decreto Legislativo N° 1263<sup>5</sup>, las resoluciones expresarán los fundamentos de hecho y de derecho que les sirven de base, y decidirán sobre todas las cuestiones planteadas por los interesados y cuantas suscite el expediente. En caso contrario, será de aplicación lo dispuesto por el último párrafo del artículo 150º.

Que el último párrafo del artículo 150º del aludido código, modificado por el Decreto Legislativo N° 1421, establece que cuando el Tribunal Fiscal constate la existencia de vicios de nulidad, además de la declaración de nulidad deberá pronunciarse sobre el fondo del asunto, de contarse con los elementos suficientes para ello, salvaguardando los derechos de los administrados. Cuando no sea posible pronunciarse sobre el fondo del asunto, se dispondrá la reposición del procedimiento al momento en que se produjo el vicio de nulidad.

Que por su parte, el numeral 2 del artículo 109º del mencionado código señala que son nulos los actos dictados prescindiendo totalmente del procedimiento legal establecido, siendo que el último párrafo de dicho artículo incorporado por el mencionado Decreto Legislativo N° 1263 dispone que los actos de la Administración Tributaria podrán ser declarados nulos de manera total o parcial y que la nulidad parcial del acto administrativo no alcanza a las otras partes del acto que resulten independientes a la parte nula, salvo que sea su consecuencia o se encuentren vinculados, ni impide la producción de efectos para los cuales, no obstante el acto pueda ser idóneo, salvo disposición legal en contrario.

Que de autos se aprecia que en su recurso de reclamación (fojas 1689 a 1695) la recurrente impugnó, entre otros, el reparo al crédito fiscal por construcciones sobrevaluadas determinadas en los períodos de diciembre de 2003 y enero, marzo y mayo de 2004 y el desconocimiento del saldo a favor del Impuesto General a las Ventas declarado en diversos períodos del 2004 y respecto al Impuesto a la Renta de los ejercicios 2003 y 2004 el reparo por depreciación en exceso de construcciones sobrevaluadas contenidas en las Resoluciones de Determinación N°

<sup>5</sup> Publicado el 10 de diciembre de 2016.



# Tribunal Fiscal

Nº 02077-11-2020

sin embargo, en la resolución apelada la Administración no emitió pronunciamiento respecto a los aludidos reparos determinados en los aludidos períodos.

Que en tal sentido, en aplicación de lo dispuesto por el artículo 129º del Código Tributario, glosado anteriormente, corresponde declarar la nulidad de la resolución apelada en el extremo de los reparos aludidos contenidos en las resoluciones de determinación antes aludidas y en aplicación del artículo 150º del citado código, procede que este Tribunal emita pronunciamiento sobre este extremo, toda vez que se cuenta con los elementos suficientes para ello.

## **Decreto Legislativo N° 1257**

Que mediante el artículo 11º del Decreto Legislativo N° 1257, que establece el fraccionamiento especial de deudas tributarias y otros ingresos administrativos por la SUNAT, se reguló la extinción de las deudas tributarias pendientes de pago a la fecha de vigencia del referido decreto legislativo, inclusive las multas y las deudas contenidas en liquidaciones de cobranza y liquidaciones referidas a las declaraciones aduaneras, por los tributos cuya administración tiene a su cargo la SUNAT, cualquiera fuera su estado, correspondiente a los deudores tributarios a que se refiere el artículo 5º, siempre que, por cada tributo o multa, ambos por período, o liquidación de cobranza o liquidación referida a la declaración aduanera, la deuda tributaria actualizada al 30 de setiembre de 2016, fuera menor a S/ 3 950,00, precisando que no se aplica lo dispuesto a las deudas señaladas en el artículo 4º, ni a aquellas de los sujetos a que se refiere el artículo 6º.

Que de conformidad con el artículo 12º del citado decreto legislativo, tratándose de deudas impugnadas ante el Tribunal Fiscal o el Poder Judicial, la SUNAT comunicará a dichas entidades respecto de la extinción de deudas.

Que asimismo, el artículo 19º del aludido reglamento del Decreto Legislativo N° 1257, con relación a las acciones de la SUNAT por extinción de deudas, refiere en su inciso c)<sup>6</sup> que la SUNAT comunica al Tribunal Fiscal o al Poder Judicial respecto de la deuda impugnada materia de extinción, a efectos de que tales instancias puedan concluir los procedimientos o procesos según corresponda.

Que mediante Oficio N° de 10 de abril de 2017 (fojas 1951 y 1952), la Administración comunicó a este Tribunal que la deuda contenida en la Resolución de Multa N° (foja 1227), girada por la infracción tipificada por el numeral 2 del artículo 178º del Código Tributario relacionada al Impuesto General a las Ventas de diciembre de 2003, se extinguíó con la entrada en vigencia del Decreto Legislativo N° 1257, por lo que en atención a lo informado por aquella, corresponde revocar la resolución apelada en este extremo.

## **Crédito fiscal destinado a operaciones exoneradas**

Que conforme se aprecia del Anexo N° 01 a las Resoluciones de Determinación N° a (fojas 1980 a 2009, 2016 y 2031) emitidas por Impuesto General a las Ventas de agosto a diciembre de 2002 y enero a octubre de 2003 y de los Resultados de los Requerimientos N° que sustentan su emisión (fojas 239 a 242 y 1136 a 1139), la Administración determinó reparos al crédito fiscal declarado por la recurrente, pues verificó que parte del mismo estaba relacionado a operaciones exoneradas del citado impuesto, esto es, la venta de leche cruda entera y que al realizar operaciones gravadas y no gravadas no aplicó el procedimiento de prorrata del crédito fiscal.

<sup>6</sup> Teniendo en cuenta el fe de erratas publicado en el diario oficial "El Peruano" el 11 de marzo de 2017.



# Tribunal Fiscal

Nº 02077-11-2020

Que mediante el punto 1 de los Requerimientos Nº (fojas 292 y 1160), la Administración solicitó a la recurrente presentar un informe escrito en el cual explique las características de la leche que comercializa, señalar si esta es sometida a algún proceso mecánico, químico, industrial, cambio de temperatura u otro, así como detallar los pasos que se seguía desde que la leche era extraída de las vacas hasta que era vendida, entre otros.

Que en respuesta, la recurrente, mediante Cartas Nº presentadas el 21 de setiembre de 2006 (fojas 1014 y 1015) y 12 de octubre de 2006<sup>9</sup> (foja 218), respecto a lo solicitado explicó que la leche que vendía era una leche industrial distinta a la leche cruda, pues antes de su venta pasaba por la primera etapa del proceso industrial de pasterización, toda vez que en sus instalaciones era sometida a los procesos de filtración y enfriamiento.

Que mediante el punto 1 de los Resultados de los Requerimientos Nº y (fojas 244 y 1141), la Administración dejó constancia de los escritos antes aludidos.

Que mediante el Punto 1 de los Requerimientos Nº (fojas 287 a 290 y 1154 a 1157), la Administración, tomando en cuenta lo explicado en el considerando previo y la interpretación contenida en el Informe Nº sobre lo que debe entenderse por la "leche cruda entera" contenida en la Partida Arancelaria N° 0401.20.00.00 del Apéndice I de la Ley del Impuesto General a las Ventas, concluyó en que los procesos de filtración y enfriamiento a los que somete la recurrente a la leche que comercializa no la convierte en leche pasterizada ya que no modifica ninguno de sus constituyentes ni implica la transformación del producto, por lo que su venta se encontraba exonerada del citado impuesto. En ese sentido, solicitó sustentar las razones por las que estaba utilizando un crédito fiscal que no le correspondía durante los períodos de agosto a diciembre de 2002 y enero a octubre de 2003, entre otros.

Que adicionalmente, mediante el Punto 2 de los aludidos requerimientos (fojas 287 y 1154), la Administración al verificar que en los periodos aludidos también realizaba la venta de bienes distintos a la leche, los que se encontraban gravados con el citado impuesto, le requirió presentar por escrito un análisis en el cual discriminase el destino de las compras conforme a lo previsto en el numeral 6.2 del artículo 6º del Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas.

Que en respuesta, la recurrente, mediante Cartas Nº 046-06/GG y 047-06/GG, presentadas el **6 de noviembre de 2006** (fojas 211 a 214 y 1007 a 1010) respecto al Punto 1, manifestó que utilizó el crédito fiscal respecto a los períodos consultados por haber adquirido bienes destinados a la venta de leche industrial la cual se encuentra gravada con IGV. Además, precisó que no se dedica a la venta de "leche cruda entera", la cual se encuentra exonerada del IGV conforme a la Partida Arancelaria N° 0401.20.00.00 del Apéndice I de la Ley del Impuesto General a las Ventas, y es aquella que se vende en el estado tal cual ha sido ordeñada, sino a la venta de un tipo de leche distinta, esto es "leche industrial", ya que se encuentra en la primera etapa de pasterización, el cual comprende a los procesos de filtración y enfriamiento. Agrega que tal etapa se cumple en sus instalaciones con el uso de filtros sanitarios, equipos de refrigeración y almacenamiento de leche, los que originan modificaciones tangibles en cuanto a los constituyentes de la leche, asimismo, indicó que el proceso de filtrado forma parte del proceso de

<sup>7</sup> Notificado el 15 de setiembre de 2006 de acuerdo al inciso a) del artículo 104º del Código Tributario (foja 1158).

<sup>8</sup> Notificado el 3 de octubre de 2006 de acuerdo al inciso a) del artículo 104º del Código Tributario (foja 291).

<sup>9</sup> En el que se remite a lo expuesto en la Carta Nº G.G.021.06, presentada el 21 de setiembre de 2006.

<sup>10</sup> Notificado el 30 de noviembre de 2006 de acuerdo al inciso a) del artículo 104º del Código Tributario (foja 1140).

<sup>11</sup> Notificado el 30 de noviembre de 2006 de acuerdo al inciso a) del artículo 104º del Código Tributario (foja 243).

<sup>12</sup> Notificado el 18 de octubre de 2006 de acuerdo al inciso a) del artículo 104º del Código Tributario (foja 248).

<sup>13</sup> Notificado el 18 de octubre de 2006 de acuerdo al inciso a) del artículo 104º del Código Tributario (foja 1149).



# Tribunal Fiscal

Nº 02077-11-2020

ordeño, siendo que su error contable en el registro no implica que deje ser parte de tal proceso.

Que adicionalmente, indicó que la presentación de la solicitud de renuncia a la exoneración realizada mediante Formulario 2225 de 7 de agosto de 2003 no implicó un reconocimiento de que la leche que vendía se encontraba exonerada, sino que se debió a un error de tipo formal por la exigencia de uno de sus principales clientes para poder iniciar relaciones comerciales.

Que respecto a lo solicitado en el Punto 2 (fojas 211 y 1007) señaló que estando a que la leche que vendía se encontraba gravada con el IGV, no le correspondía efectuar la prorrata del crédito fiscal.

Que en el Punto 1 de los Resultados de los Requerimientos Nº (fojas 239 a 242 y 1136 a 1139), la Administración dejó constancia de los argumentos expuestos por la recurrente en los escritos antes aludidos y luego de su análisis, determinó que la leche que comercializaba la recurrente se encontraba exonerada del IGV pues no perdió su clasificación de "leche cruda entera", por haber sido sometida a los procesos de filtración y enfriamiento, toda vez que estos no modificaron sus componentes, como sí lo hubiera hecho el proceso de pasteurización. Por ende, concluyó en que las compras destinadas a la leche que vendió en los períodos agosto a diciembre de 2002 y enero a octubre de 2003<sup>16</sup>, no le otorgaron derecho a utilizar el crédito fiscal.

Que adicionalmente en el Punto 2 de los resultados de los aludidos requerimientos (fojas 236 a 239 y 1133 a 1136), teniendo en cuenta la conclusión señalada en el Punto 1 de los mismos y al verificar que la recurrente también efectuaba ventas gravadas con el IGV y que del Registro de Compras verificó que no se contabilizó separadamente la adquisición de bienes destinados exclusivamente a operaciones gravadas de aquellas destinadas a operaciones exoneradas correspondía aplicar el procedimiento de prorrata del crédito fiscal, lo cual no hizo, por lo que determinó el reparo al crédito fiscal por aplicación de la prorrata.

Que asimismo, mediante los Requerimientos Nº (fojas 247 y 1148), emitidos sobre la base del artículo 75º del Código Tributario, la Administración solicitó a la recurrente que presente los descargos a la observación del crédito fiscal destinado a operaciones no gravadas, entre otros.

Que en respuesta, la recurrente, mediante escrito presentado el **7 de diciembre de 2006** (fojas 871 a 887), se reafirmó en los argumentos expuestos en sus escritos anteriores, y nuevamente señaló que la leche que comercializa no es la leche cruda entera que se encuentra exonerada del IGV, sino es leche procesada o leche entera, la cual antes de su venta ha pasado por la primera etapa del proceso de pasteurización a través de los procesos de filtración y enfriamiento, lo cual la convierte en un tipo de leche distinta a la exonerada por tal impuesto, agregando que el hecho de que la leche que comercializa es sometida a los procesos antes aludidos, hace que no se cumplan con las condiciones conjuntas para ser considerada leche cruda entera según el Informe de Aduanas Nº

esto es: i) Mantener todos sus componentes naturales y ii) que no haya sido sometida a ningún tratamiento o proceso; ni que se encuentre dentro de la definición técnica señalada por la NTP Nº 202.001:1998 recogida en las Resoluciones del Tribunal Fiscal Nº 9032-3-2001 y 06415-4-2002, lo cual reafirma su posición de que la leche que vende se encuentra gravada con IGV. En adición a ello, teniendo en cuenta las definiciones sobre las distintas formas de obtención y transformación de la leche

<sup>14</sup> Notificado el 30 de noviembre de 2006 de acuerdo al inciso a) del artículo 104º del Código Tributario (foja 231).

<sup>15</sup> Notificado el 30 de noviembre de 2006 de acuerdo al inciso a) del artículo 104º del Código Tributario (foja 1127).

<sup>16</sup> Cabe indicar que a partir del periodo noviembre de 2003 surtió efectos la solicitud de renuncia a la exoneración del IGV presentada por la recurrente el 7 de agosto de 2003.

<sup>17</sup> Notificado el 30 de noviembre de 2006 de acuerdo al inciso a) del artículo 104º del Código Tributario (foja 247).

<sup>18</sup> Notificado el 30 de noviembre de 2006 de acuerdo al inciso a) del artículo 104º del Código Tributario (foja 1148).



# Tribunal Fiscal

Nº 02077-11-2020

contenidas en el Glosario Pecuario del Portal Web de la Dirección General Agraria – Tacna del Ministerio de la Cultura, concluye en que el producto que vende no es leche cruda entera sino simplemente **leche entera**, la cual es aquella que luego de ser procesada cumple con los requisitos de grasa del tipo de leche cruda entera.

Que añade que a fin de obtener la opinión de un perito profesional independiente y competente, adjunta el Informe Técnico Nº \_\_\_\_\_ de 5 de diciembre de 2006, preparado por el (fojas 868 a 870), siendo que en las conclusiones del mismo se estableció que la leche que vendía, al pasar por los procesos de filtración y el enfriamiento, hacían que esta se convierta en una leche procesada según la NTP Nº 202-085.2006, por lo que no podía ser considerada como leche cruda.

Que además, manifiesta que en el supuesto de que la leche que vendió se encontrara exonerada del IGV bajo la teoría del "Impuesto al Valor Agregado de Deducciones Financieras Amplias" no se podría desconocer el crédito fiscal de las compras relacionadas a tales operaciones, pues hacerlo implicaría estar ante un supuesto de la exigencia del pago de un tributo con efecto confiscatorio y que atenta contra el principio de igualdad, según lo establecido en el artículo 74º de la Constitución, por lo que al respecto debe tenerse en cuenta el criterio del Tribunal Constitucional emitido en el Expediente Nº 3741-2004-AA/TC, establecido con carácter de precedente vinculante.

Que respecto a la aplicación de la prorrata al crédito fiscal, señala que al no haber declarado ventas exoneradas, no procedía aplicarle tal procedimiento.

Que mediante los Resultados de los Requerimientos Nº \_\_\_\_\_ (fojas 222 a 230 y 1117 a 1126), la Administración, luego de dejar constancia del escrito presentado por la recurrente el 7 de diciembre de 2006, la evaluación de los argumentos expuestos, así como del Informe Técnico Nº \_\_\_\_\_ de 5 de diciembre de 2006, entre otros, reafirmó su conclusión de que los procesos de filtración y enfriamiento a los que sometió la leche que comercializó la recurrente en los períodos materia de observación, eran procesos físicos que no modificaban sustancialmente los componentes de la misma, toda vez que al no haber completado un proceso mayor como la pasteurización, continuaba siendo leche cruda entera cuya venta se encuentra exonerada.

Que estando a lo antes expuesto, teniendo en cuenta que la documentación sustentatoria, escritos y pruebas presentadas no incidieron en los Resultados de los Requerimientos Nº \_\_\_\_\_ y respecto al reparo al crédito fiscal por operaciones no gravadas y la aplicación de prorrata del crédito fiscal, mantuvo tales observaciones.

Que en este extremo, cabe anotar que en autos se verifica que, contrariamente a lo sostenido por la recurrente en el procedimiento de fiscalización, la Administración realizó una evaluación y valoración, entre otros, del escrito de 7 de diciembre de 2006 presentado en Respuesta a los Requerimientos Nº \_\_\_\_\_ y el Informe Técnico Nº \_\_\_\_\_ de 5 de diciembre de 2006, presentado en relación al reparo analizado en este extremo, por lo que lo alegado en contrario no resulta atendible.

Que en tal sentido, la materia controvertida en este extremo consiste en determinar si la recurrente realizó operaciones no gravadas (referidas a la venta de leche cruda entera), y por ende, si correspondía que se efectuara la prorrata del crédito fiscal.

<sup>19</sup> Notificado el 18 de diciembre de 2006 de acuerdo al inciso a) del artículo 104º del Código Tributario (foja 219).

<sup>20</sup> Mediante Carta Nº \_\_\_\_\_ se corrigió un error de redacción en la denominación del aludido resultado de requerimiento (foja 1212).

<sup>21</sup> Notificado el 18 de diciembre de 2006 de acuerdo al inciso a) del artículo 104º del Código Tributario (foja 1114).



# Tribunal Fiscal

Nº 02077-11-2020

Que el artículo 12º de Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, aprobado por Decreto Supremo N° 055-99-EF, establece que el impuesto bruto correspondiente a cada operación gravada es el monto resultante de aplicar la tasa del impuesto sobre la base imponible, agrega que el impuesto bruto correspondiente al contribuyente por cada período tributario, es la suma de los impuestos brutos determinados por las operaciones gravadas de ese período.

Que de conformidad con lo establecido por el artículo 5º de la citada ley, están exoneradas de este impuesto las operaciones contenidas en los Apéndices I y II, señalándose en el Apéndice I que están exoneradas la venta en el país o importación de la "leche cruda entera" (partida arancelaria 0401.20.00.00), entre otros bienes.

Que de conformidad con lo establecido por el artículo 7º de la referida ley, los contribuyentes que realicen las operaciones comprendidas en el Apéndice I pueden solicitar la renuncia a la exoneración optando por pagar el impuesto por el total de dichas operaciones, y tal como lo señala el numeral 12 del artículo 12º del Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas, los sujetos cuya solicitud de renuncia a la exoneración hubiera sido aprobada podrán utilizar, como crédito fiscal, el impuesto consignado en los comprobantes de pago por adquisiciones efectuadas a partir de la fecha en que se haga efectiva la renuncia, agregando este numeral que los sujetos que graven sus operaciones antes que se haga efectiva la renuncia, están obligados al pago del impuesto inclusive por las operaciones en que no se hubiera trasladado el impuesto, no pudiendo aplicar el crédito fiscal originado por las adquisiciones destinadas a dichas operaciones.

Que por su parte, el inciso b) del artículo 18º de la misma ley prevé que las adquisiciones de bienes otorgan derecho a crédito fiscal, cuando se destinen a operaciones por las que se deba pagar el impuesto, entre otros requisitos.

Que de acuerdo con el artículo 23º de la Ley referida, para efecto de la determinación del crédito fiscal, cuando el sujeto del impuesto realice conjuntamente operaciones gravadas y no gravadas, deberá seguirse el procedimiento que señale el reglamento.

Que según el numeral 6.1 del artículo 6º del Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas, aprobado por Decreto Supremo N° 29-94-EF, los sujetos del impuesto que efectúen conjuntamente operaciones gravadas y no gravadas, contabilizarán separadamente la adquisición de bienes, servicios, contratos de construcción e importaciones destinadas exclusivamente a operaciones gravadas y de exportación, de aquéllas destinadas a operaciones no gravadas, agregando este numeral que sólo se podrá utilizar como crédito fiscal el impuesto que haya gravado las adquisiciones destinadas a operaciones gravadas y que a dicho importe se agregará el crédito fiscal resultante de la aplicación del procedimiento establecido por el numeral 6.2 del indicado artículo.

Que dicho numeral 6.1 establece, además, que los contribuyentes deben contabilizar separadamente sus adquisiciones, clasificándolas en destinadas a ser utilizadas exclusivamente en la realización de operaciones gravadas y de exportación, destinadas a ser utilizadas exclusivamente en la realización de operaciones no gravadas, excluyendo las exportaciones, y destinadas a ser utilizadas conjuntamente en operaciones gravadas y no gravadas.

Que el numeral 6.2 del referido artículo 6º indica que cuando el sujeto no pueda determinar las adquisiciones que han sido destinadas a realizar operaciones gravadas o no con el impuesto, deberá establecer una proporción determinada por la relación entre las operaciones gravadas con el impuesto, incluyendo las exportaciones, correspondientes a los últimos doce meses y el total de operaciones del mismo período, porcentaje que se aplicará sobre el monto del impuesto que haya gravado la adquisición de bienes y servicios que otorgan derecho al crédito fiscal.



# Tribunal Fiscal

Nº 02077-11-2020

Que asimismo, el inciso i) del referido numeral 6.2, modificado por Decreto Supremo Nº 064-2000-EF, que para efecto de la aplicación del procedimiento de prorrata, se entenderá como operaciones no gravadas a las comprendidas en el artículo 1º de la Ley del Impuesto General a las Ventas que se encuentren exoneradas o inafectas del Impuesto, incluyendo la primera transferencia de bienes realizada en Rueda o Mesa de Productos de las Bolsas de Productos, la prestación de servicios a título gratuito y la venta de inmuebles cuya adquisición estuvo gravada, siempre que sean realizados en el país.

Que según la Norma ITINTEC 202.001, la leche cruda entera es el producto íntegro no alterado ni adulterado del ordeño higiénico, regular y completo de vacas sanas y bien alimentadas, sin calostro y exento de color, olor, sabor y consistencia anormales y que no ha sido sometido a procesamiento alguno.

Que posteriormente, mediante la Norma Técnica Peruana Nº 202.001:1998, aprobada por Resolución de la Comisión de Reglamentos Técnicos y Comerciales Nº 0070-1998/INDECOPI-CRT, se define la leche cruda entera en los mismos términos.

Que asimismo, mediante la Norma Técnica Peruana Nº 202.001:2003, aprobada por Resolución de la Comisión de Reglamentos Técnicos y Comerciales Nº 0038-2003/INDECOPI-CRT, se definió la "leche cruda entera" como el producto íntegro no alterado ni adulterado del ordeño higiénico, regular y completo de vacas sanas y bien alimentadas, sin calostro y exento de color, olor, sabor y consistencia anormales y que no ha sido sometido a procesamiento o tratamiento alguno.

Que en el presente caso, se advierte que a efectos de desvirtuar el presente repero la recurrente argumenta que no ha realizado venta de leche cruda entera sino de leche entera o procesada, la cual al ser sometida a los procesos de filtración y enfriamiento hace que la leche que vende sea un tipo distinto de leche y por ende su venta no se encuentra exonerada del Impuesto General a las Ventas conforme al Apéndice I de la Ley del IGV.

Que en autos se advierte que para acreditar sus afirmaciones, la recurrente, adjuntó el Informe Nº 0013-2006 de 5 de diciembre de 2006, cuyo objetivo era delinear aspectos técnicos sobre la definición y clasificación de la Leche Cruda y procesada (fojas 868 a 870).

Que de la revisión del aludido informe, se advierte que al explicar, entre otros, las operaciones realizadas por la recurrente para producir la leche que comercializa, precisó que esta es: "obtenida del ordeño de vacas sanas, después de pasar por el proceso de ordeño mecánico es transportada en condiciones higiénicas hasta la siguiente etapa de proceso: filtración (a través de filtros sanitarios) y posterior tratamiento térmico: Enfriamiento rápido hasta alcanzar 4° C, y Almacenamiento en frío. (...) La leche a la temperatura de refrigeración (...) es transportada en condiciones higiénicas a los puntos de venta (plantas procesadoras) donde de inmediato se continúa con la siguiente etapa de tratamiento térmico: Calentamiento rápido y enfriamiento brusco (pasteurización) (...)".

Que adicionalmente en el aludido informe se indicó, entre sus conclusiones que la leche fresca refrigerada, al haber sido sometida a tratamientos físicos, como la filtración y el enfriamiento bajo condiciones estandarizadas e higiénicas, está dentro de la clasificación de leche procesada; que por haber sido sometida a los aludidos procesos no puede considerarse leche cruda; y que tales procesos forman parte del inicio del proceso de pasteurización.

Que al respecto, cabe indicar que tal informe por sí mismo no resulta suficiente para acreditar que la leche que comercializa la recurrente fuera distinta a la leche cruda entera, pues de su revisión no es posible determinar que las conclusiones referidas a la naturaleza del producto comercializado se hayan basado en muestras de la leche producida por esta, siendo además que no presentó documentación adicional con la que se pueda corroborar sus afirmaciones.



# Tribunal Fiscal

Nº 02077-11-2020

Que ahora bien, de acuerdo con el Informe Técnico antes aludido, la **filtración** es un proceso de traslado de la leche ordeñada a través de filtros sanitarios al proceso de enfriamiento para su almacenamiento en frío, en ese sentido, se puede extraer que tal proceso no implica la pérdida de la calidad de "leche cruda entera", como afirma la recurrente, sino un proceso de traslado de la misma.

Que asimismo, del contenido del aludido informe técnico, se tiene que la leche vendida por la recurrente, no fue alterada, pues si bien pasó por el proceso de enfriamiento, ello se realizó con la finalidad de que se conservara en buen estado, evitándose la proliferación de bacterias, para luego poder ser comercializada.

Que en adición a ello, cabe tener en cuenta que este Tribunal ha señalado en las Resoluciones Nº 6659-1-2013 y 10499-3-2007, entre otras, que el proceso de enfriamiento de la "leche cruda entera" no implica que pierda tal calidad, en la medida que se cumplan con los requisitos establecidos en la Norma Técnica Peruana Nº 202.001:2003 (requisitos generales, organolépticos, físico-químicos, microbiológicos y de calidad higiénica).

Que de acuerdo con lo expuesto y de la evaluación a la documentación proporcionada por la recurrente esta instancia considera que la leche comercializada durante los períodos de agosto a diciembre de 2002 y enero a octubre de 2003 encuadra en la exoneración prevista por el Apéndice I de la Ley del Impuesto General a las Ventas (Partida Arancelaria 0401.20.00.00), esto es, en operaciones no gravadas con dicho impuesto, por lo que procede confirmar la apelada en este extremo, careciendo de sustento lo alegado en contrario.

Que respecto al alegato de la recurrente referido a que la leche que comercializa al pasar por procesos, esta deja de ser del tipo de leche cruda entera, conforme a las definiciones extraídas del Informe de Aduanas Nº 293-66-ADUANAS-INTA-GRNVA-DNA y distintas definiciones técnicas de los organismos de la materia, cabe indicar que no se ha acreditado en autos con documentación adicional que el tipo de leche que comercializaba contenía componentes distintos a los de la leche cruda entera, lo cual hubiera permitido corroborar que se encontraba dentro de las definiciones que a lo largo de los procedimientos de fiscalización y contencioso tributario ha sostenido, no siendo suficiente sustentar sus alegatos en afirmaciones sino que esta debió ir acompañada de la documentación que permita corroborarlas, las que conforme se verifica en autos no fueron adjuntadas.

Que asimismo, en autos se verifica que las resoluciones de determinación impugnadas que contienen el repero al crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas destinado a operaciones no gravadas sustentan su emisión en los Resultados de los Requerimientos Nº \_\_\_\_\_ cuya revisión se observa que en estos se dio cuenta de los descargos y documentos presentados por la recurrente, habiendo la Administración evaluado y meritulado estos, señalando los fundamentos por los cuales consideró que no se desvirtuaron las observaciones detectadas respecto a que el producto que vendía se encontraba exonerado del citado impuesto, siendo que el hecho que no esté de acuerdo con estas no implica que exista una falta de motivación, como argumenta aquélla; en ese sentido, se aprecia que, contrariamente a lo sostenido por ella, las resoluciones de determinación se encuentran debidamente motivadas, debiéndose precisar que el hecho de que en los anexos de los valores se haga referencia a los resultados de los requerimientos que la sustentan, corresponde a una forma de motivar los actos administrativos regulada, la que es validada por el numeral 6.2 del artículo 6º de la Ley Nº 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General, según el cual puede motivarse mediante la declaración de conformidad con los fundamentos y conclusiones de anteriores dictámenes, decisiones o informes obrantes en el expediente, a condición de que se les identifique de modo certero, y que por esta situación constituyan parte integrante del respectivo acto.

Que en adición a ello, contrariamente a lo sostenido por la recurrente, debe mencionarse que los Requerimientos Nº \_\_\_\_\_ y sus resultados, emitidos en base al artículo 75º del citado código, no son los que sustentan el repero materia de análisis, por lo que su falta de mención



# Tribunal Fiscal

Nº 02077-11-2020

en las resoluciones de determinación no acarrea irregularidad alguna, siendo además que los valores aludidos consignan que se emitieron en los procedimientos de fiscalización iniciados en atención a las Órdenes de Fiscalización Nº , dentro de los que se emitieron los Requerimientos Nº y sus resultados, por lo que contrariamente a lo sostenido por aquella y se ha analizado en los considerandos previos, tales requerimientos y las respuesta a los mismos han sido tomados en cuenta al concluir en mantener el reparo aludido determinado en los Requerimientos Nº y sus resultados, por lo que lo alegado en contrario no resulta atendible.

Que de otro lado, debe indicarse que de la revisión de la resolución apelada (fojas 1843 a 1860), se aprecia que la Administración se pronunció sobre los alegatos de la recurrente referido a la falta de motivación en relación con el reparo al crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas destinado a operaciones no gravadas, expresando las razones por las cuales desestimaba el argumento en contrario de la recurrente, de lo que se tiene que el pronunciamiento de la Administración en la apelada se encuentra debidamente motivado, al contener los fundamentos que sustentan su decisión, por lo que lo alegado en contrario no resulta atendible.

Que por lo expuesto, no cabe amparar en esta instancia la nulidad de los mencionados valores ni de la resolución apelada, invocada por la recurrente, siendo importante recalcar que la discrepancia con la forma en que la Administración ha analizado sus argumentos y pruebas presentadas con relación al reparo mencionado, no implica la nulidad invocada.

## Impuesto General a las Ventas

Que conforme se aprecia del Anexo Nº 1 a las Resoluciones de Determinación Nº (fojas 2011, 2031 y 2034), la Administración efectuó reparos al crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas de los períodos diciembre de 2002 y 2003 y enero, marzo y mayo de 2004, por haber determinado que el valor facturado por edificaciones y construcciones estaba sobrevaluado.

Que al respecto, mediante el Punto 3 de los Requerimientos Nº (fojas 284 a 287 y 1152 a 1154) y el Punto 1 del Requerimiento Nº (fojas 1621 a 1624), la Administración señaló que los valores asignados a las edificaciones y las obras de construcciones detalladas en el Cuadro Nº 1 de la presente resolución, contenidos en las Facturas Nº , diferían al valor de mercado por encontrarse sobrevaluados conforme se verifica del informe de tasación<sup>22</sup> adjunto en el Anexo Nº 2 de los referidos requerimientos (fojas 249 a 282, 1151 y 1586 a 1619), siendo que las diferencias detectadas se detallan en el Anexo Nº 1 de los aludidos requerimientos (fojas 283, 1150 y 1620).

<sup>22</sup> Notificado el 18 de octubre de 2006 de acuerdo al inciso a) del artículo 104º del Código Tributario (foja 248).

<sup>23</sup> Notificado el 18 de octubre de 2006 de acuerdo al inciso a) del artículo 104º del Código Tributario (foja 1149).

<sup>24</sup> Debe tenerse en cuenta que no se ha observado el importe total de las facturas aludidas, sino tan solo la parte correspondiente a lo facturado por las edificaciones y construcciones detalladas en el Cuadro Nº 1.

<sup>25</sup> Conforme al detalle expuesto en los cuadros de resumen de valorizaciones, entregados por la recurrente mediante Carta Nº (fojas 1105 y 1106) en respuesta a lo solicitado mediante Requerimiento Nº (fojas 1161 a 1163) emitido en el procedimiento de fiscalización iniciado con Carta de Presentación Nº

<sup>26</sup> Efectuada por la empresa



# Tribunal Fiscal

Nº 02077-11-2020

Cuadro N° 1

Descripción	Valorizado según Facturas					Valorización Total nor S/.	Valorización Total por Tasación S/.	Valorizado por tasación según Facturas				
	15/12/2002	23/12/2003	19/01/2004	27/03/2004	31/05/2004			15/12/2002	23/12/2003	19/01/2004	27/03/2004	31/05/2004
Sala de Ordeño 1 y 2				86,650.66	107,499.40	194,150.06	53,176.22				23,732.96	29,443.26
Viviendas y Oficinas					76,853.85	76,853.85	29,466.35					29,466.35
Maternidades			6,766.80		5,404.70	12,171.50	6,001.04			3,336.31		2,664.73
Cunas					18,854.15	18,854.15	4,845.00					4,845.00
Casetas de guardianía					2,183.62	2,183.62	708.83					708.83
Calle lateral o calle este					77,898.19	77,898.19	30,735.94					30,735.94
Silos 1, 2 y 3		46,693.87	5,422.74			52,116.61	41,000.00		36,731.90	4,268.10		
Almacén	19,612.79		6,478.83			26,091.62	9,600.00	7,216.32		2,383.68		
Corrales destetados	57,244.25		36,162.14			93,406.39	21,306.00	13,058.45		8,247.55		
				No incluye IGV	553,325.99	196,839.38	20,274.77	36,731.90	18,235.64	23,732.96		97,864.11

Que en respuesta, la recurrente mediante Cartas N° 6 de noviembre de 2006 (fojas 208 a 211, 1004 a 1007 y 1565 a 1569), respecto a lo solicitado explicó que las valorizaciones contenidas en las facturas estaban referidas a las obras de construcción que la efectuó en el en los ejercicios 2002 a 2004 referidas a: Sala de ordeño 1 y 2; Viviendas y oficinas; maternidades; cunas; casetas de guardianía; calle lateral o calle este; silos 1, 2 y 3; Almacén; y corrales destetados; las que considera se encuentran a valor de mercado, pues la empresa que lo realizó cuenta con experiencia en el rubro de construcción.

Que asimismo, indicó que, como prueba en contrario a la tasación efectuada por la Administración y a fin de sustentar el valor de mercado de los bienes observados, adjunta un informe elaborado por la de 30 de octubre de 2006, el cual contiene una valorización actividad por actividad respecto al valor cobrado, y acredita que el valor obtenido por la tasación efectuada por la Administración contiene diversos errores materiales entre la forma de la valuación y lo físicamente construido, relacionados a la medición de las áreas de las edificaciones; el costo de lo edificado, no haber valorizado otras obras, tales como, el campamento para el personal, las obras civiles para la balanza, la oficina técnica y la cocina-comedor, y haber valorizado obras que no se encuentran contenidas en las aludidas facturas. Además, indicó que no existe forma de comparar los costos de lo realmente ejecutado sobre la base de una simple inspección ocular y que la "Valuación comercial" efectuada mediante la tasación no refleja los costos de lo construido, siendo que para sustentar lo dicho adjuntan los presupuestos de las obras ejecutadas, precisando que los precios unitarios se obtuvieron de los precios publicados por la Camara Peruana de la Construcción - CAPECO (fojas 969 a 1003 y 1564).

Que además, cuestionó que para determinar el valor de mercado de las edificaciones se haya aplicado lo establecido en el numeral 3 del artículo 32º de la Ley del Impuesto a la Renta, pues lo que la le transfirió no fue un activo fijo, sino que le prestó un servicio de propio de sus actividades frecuentes.

Que a efectos de brindar una mayor información sobre los valores considerados respecto a las observadas, adjuntó el Informe Técnico de Valuación realizado por el con el fin de determinar el valor comercial de las Obras ejecutadas en el ubicado en el Departamento de Lima" (fojas 944 a 968).

Que en adición a lo antes expuesto, señaló que adjunta copias de las revistas de CAPECO en las que se observan los valores referenciales de obras de los que considera están acordes con los



# Tribunal Fiscal

Nº 02077-11-2020

facturados por (fojas 888 a 943). En sentido, teniendo en cuenta las pruebas antes aludidas considera que acreditó que el valor de sus edificaciones se encuentra a valor de mercado.

Que en el Punto 3 de los Resultados de los Requerimientos Nº (fojas 231 a 236 y 1128 a 1133) y el Punto 1 del Resultado del Requerimiento Nº (fojas 1574 a 1581), luego de haber evaluado lo señalado por la recurrente y la documentación presentada, tales como el informe de la empresa el Informe Técnico elaborado por un perito y las copias de revistas determinó en reparar las diferencias expuestas en el Cuadro Nº 1 de la presente resolución por cuanto aquella no sustentó fehacientemente las diferencias encontradas en cuanto al valor de las mismas.

Que posteriormente, mediante los Requerimientos Nº y (fojas 247, 1148 y 1584), emitidos sobre la base del artículo 75° del Código Tributario, la Administración solicitó a la recurrente que presente los descargos a la observación por el crédito fiscal de construcciones sobrevaluadas, entre otros.

Que en respuesta, la recurrente, mediante escrito presentado el **7 de diciembre de 2006**<sup>32</sup> (fojas 871 a 887), se reafirmó en los argumentos expuestos en el escrito de 6 de noviembre de 2006 y también cuestionó que para determinar el valor de las construcciones se haya realizado una tasación, por considerar que lo establecido en el numeral 3 del artículo 32° de la Ley del Impuesto a la Renta resulta aplicable para quienes realicen transacciones frecuentes en el mercado de venta de activo fijo, lo que no sucede en su caso pues lo que se realizó es una compra de activo fijo-Construcciones. En ese sentido, siendo que es la empresa quien le vendió el activo, era respecto a esta que la Administración debió establecer si lo transferido era parte de transacciones frecuentes o no, además siendo que la aludida empresa tenía años en el mercado de la construcción, tal operación era una transacción frecuente para esta, por lo que no le resultaba aplicable tal norma, tal procedimiento adolece de vicio de nulidad.

Que asimismo, reiteró en sostener que las valorizaciones de obra entregadas por corresponden a la realidad de las operaciones, por cuanto el precio cobrado contiene el valor de los materiales, mano de obra, otros gastos de construcción, gastos generales y el margen de utilidad, siendo que solo en caso se verifique que no exista fehaciencia en la operación es que se debió aplicar alguno de los procedimientos de determinación sobre base presunta.

Que además indicó que las diferencias técnicas en metraje y precios se deben a que OBRAINSA aplicó bases reales de toda la construcción mientras que la que realizó la tasación lo hizo sobre una base selectiva, en ese sentido considera que debe prevalecer el precio real de la obra.

Que en los Resultados de los Requerimientos Nº y (fojas 219 a 222, 1114 a 1117 y 1571 a 1573), la Administración luego de dejar constancia del escrito presentado por la recurrente el 7 de diciembre de 2006, así como la evaluación de

<sup>27</sup> Notificado el 30 de noviembre de 2006 de acuerdo al inciso a) del artículo 104° del Código Tributario (foja 231).

<sup>28</sup> Notificado el 30 de noviembre de 2006 de acuerdo al inciso a) del artículo 104° del Código Tributario (foja 1127).

<sup>29</sup> Notificado el 30 de noviembre de 2006 de acuerdo al inciso a) del artículo 104° del Código Tributario (foja 247).

<sup>30</sup> Notificado el 30 de noviembre de 2006 de acuerdo al inciso a) del artículo 104° del Código Tributario (foja 1584).

<sup>31</sup> Notificado el 30 de noviembre de 2006 de acuerdo al inciso a) del artículo 104° del Código Tributario (foja 1148).

<sup>32</sup> Cabe precisar que también se tomó en cuenta el escrito presentado por la recurrente el 21 de diciembre de 2006 (foja 1211).

<sup>33</sup> Notificado el 18 de diciembre de 2006 de acuerdo al inciso a) del artículo 104° del Código Tributario (foja 219).

<sup>34</sup> Mediante Carta N° se corrigió un error de redacción en la denominación del aludido resultado de requerimiento (foja 1212).

<sup>35</sup> Notificado el 18 de diciembre de 2006 de acuerdo al inciso a) del artículo 104° del Código Tributario (foja 1571).

<sup>36</sup> Notificado el 18 de diciembre de 2006 de acuerdo al inciso a) del artículo 104° del Código Tributario (foja 1114).



# Tribunal Fiscal

Nº 02077-11-2020

los argumentos expuestos en este, explicó que al ser aplicable el artículo 32° de la Ley del Impuesto a la Renta a cualquier transacción, en el presente caso al tratarse de una transacción relacionada a activos fijos (construcciones) dichas operaciones no constituyen operaciones frecuentes para la recurrente, ya que dentro de su rubro no realizan frecuentemente transacciones sobre construcciones, además al tratarse de construcciones realizadas a requerimiento de aquella, es probable que no se encuentren en el mercado empresas que hayan realizado construcciones de establos lecheros frecuentemente y menos con las características especiales requeridas por lo que resulta aplicable el numeral 3 del artículo 32° de la Ley citada. Asimismo, al verificar que la recurrente no adjuntó nuevos elementos probatorios concluyó en mantener las observaciones determinadas en los Resultados de los Requerimientos Nº

Que al respecto, el artículo 42° de la Ley del Impuesto General a las Ventas señala que cuando por cualquier causa el valor de venta del bien, el valor del servicio o el valor de la construcción no sean fehacientes o no estén determinados, la SUNAT podrá estimarlos en la forma y condiciones que determine el reglamento en concordancia con las normas del Código Tributario, precisando que el valor de una operación no es fehaciente, entre otros, cuando no obstante haberse expedido el comprobante de pago, éste sea inferior al valor usual del mercado para otros bienes o servicios de igual naturaleza, salvo prueba en contrario.

Que el inciso a) del numeral 6 del artículo 10° del Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas antes citado, indica que para la determinación del valor de venta de un bien, de un servicio o contrato de construcción, a que se refiere el primer párrafo del artículo 42° de la ley, la SUNAT lo estimará de oficio tomando como referencia el valor de mercado, de acuerdo a la Ley del Impuesto a la Renta.

Que el artículo 32° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobada por Decreto Supremo N° 054-99-EF, señalaba que en los casos de ventas, aportes de bienes y demás transferencias de propiedad a cualquier título, así como prestación de servicios y cualquier otro tipo de transacción, el valor asignado a los bienes, servicios y demás prestaciones, para efectos del Impuesto, será el de mercado. Si el valor asignado difiere del de mercado, sea por sobrevaluación o subvaluación, la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria - SUNAT procederá a ajustarlo tanto para el adquirente como para el transferente.

Que, asimismo, el numeral 3 de aludido artículo establece que para los bienes de activo fijo, cuando se trate de bienes respecto de los cuales se realicen transacciones frecuentes en el mercado, será el que corresponda a dichas transacciones; cuando se trate de bienes respecto de los cuales no se realicen transacciones frecuentes en el mercado, será el valor de tasación.

Que agrega el referido artículo 32° que lo dispuesto en él también será de aplicación para el Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, salvo para la determinación del saldo a favor materia de devolución o compensación.

Que conforme con lo señalado por este Tribunal en la Resolución N° 10813-3-2010, de acuerdo con el artículo 32° citado, la Administración tiene la potestad de comparar el valor al cual los contribuyentes efectúan sus transacciones con el valor de mercado, siendo que para establecer este último valor y la regla de valuación aplicable, primero debe determinar el tipo de bien de que se trata, identificando su calificación, ya sea como existencia o como activo fijo, de tal manera que pudiese fijarse la regla de acuerdo con la cual se determinaría el valor de mercado, y la frecuencia con que se realizan transacciones respecto de él, así como emplear la metodología apropiada, considerando la información correspondiente a la fecha en que se produjo la transferencia del bien.

Que mediante la Resolución N° 5759-4-2006, este Tribunal ha señalado que resulta necesario que la Administración cuente con un valor de tasación, cuando resulte ser un bien respecto del que no se han



# Tribunal Fiscal

Nº 02077-11-2020

realizado transacciones frecuentes en el mercado, a efectos de aplicar lo dispuesto en el numeral 3 del artículo 32º de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que en autos se verifica que el reparo por construcciones sobrevaluadas se efectuaron respecto a los bienes detallados en el Cuadro N° 1 de la presente resolución y se fundamentan en el informe de tasación efectuado por la Administración, por lo que los argumentos expuestos por la recurrente respecto a la valorización de otros bienes no resultan atendibles.

Que al respecto, según se aprecia de la copia del contrato de obra (fojas 1098 a 1104) suscrito el 27 de julio de 2001 entre la recurrente y la dedicada principalmente a la de obras a gran escala, la primera es una empresa dedicada a la crianza y explotación de ganado lechero, transformación de leche fresca y elaboración de derivados lácteos, propietaria del terreno ubicado en el Km. de la Panamericana Norte, distrito de , provincia de , departamento de Lima, y que tiene la intención de realizar en el aludido terreno la construcción de corrales para el alojamiento del ganado, salas de ordeño, reservorios y bebederos de agua potable, maternidades, redes de agua potable y eléctricas y demás infraestructura para el desarrollo del proyecto lechero, siendo que para realizar la construcción total de la infraestructura antes aludida contrató a la

Que del contenido del aludido contrato se observa que se estableció que el monto estimado de tal obra ascendería a la suma total de US\$ 589, 719,05 más US\$ 106, 149,43 por concepto de IGV lo que hace un total US\$ 695, 868,48 que cubre el íntegro de la por ejecutarse, según Presupuesto de que los precios unitarios que han servido para formular el presupuesto de obra están referidos al mes de julio de 2001, y que la referida suma incluye materiales, mano de obra, el uso y/o alquiler de los equipos de construcción, herramientas, maquinarias, gastos de administración, gastos generales, entre otros. Agregando que el precio de la obra sería pagado de la siguiente forma: Valorizaciones mensuales: Tales valorizaciones serían presentadas a la recurrente el último día de cada mes, siendo su importe el resultado de multiplicar los precios unitarios establecidos, por los volúmenes de obras ejecutados.

Que ahora bien de las Facturas N° emitidas por "Adelanto de valorización según contrato de cuadros del resumen de las valorizaciones de las obras efectuadas al 15 y 31 de diciembre de 2002, 20, 22 y 23 de diciembre de 2003, 19 de enero, 27 de marzo y 31 de mayo de 2004, por cada ítems se observan que contienen la descripción de los trabajos realizados y la valorización de estos y los materiales utilizados en las edificaciones detalladas en el aludido Cuadro N° 1, entre otros (fojas 1040 a 1097).

Que asimismo se advierte que los importes de las mencionadas facturas se encuentran registrados por la recurrente como parte de su activo fijo, conforme se observa del Libro Auxiliar de Activo Fijo al 31 de diciembre de 2003 y 2004 (fojas 561 y 1254), lo que no ha sido cuestionado por aquélla.

Que en consecuencia, estando a que los bienes contenidos en las facturas observadas se encuentran incluidos como parte del activo fijo de la recurrente, pues respecto de estas la recurrente no realiza transferencias frecuentes<sup>37</sup>, resultaba arreglado a ley que para determinar si el valor de las mismas se encontraba sobrevalorado este debía ser fijado en función a un informe de tasación, de conformidad con el numeral 3 del artículo 32º de la Ley del Impuesto a la Renta, el cual contrariamente a lo sostenido por la

<sup>37</sup> Debe tenerse en cuenta que no se ha observado el importe total de las facturas aludidas, sino tan solo la parte correspondiente a lo facturado por las edificaciones y construcciones detalladas en el Cuadro N° 1.

<sup>38</sup> Conforme al detalle expuesto en los cuadros de resumen de valorizaciones, entregados por la recurrente mediante Carta N° G.G.10.05 (fojas 1105 y 1106) en respuesta a lo solicitado mediante Requerimiento N° (fojas 1161 a 1163) emitido en el procedimiento de fiscalización iniciado con Carta de Presentación N°

<sup>39</sup> Pues conforme lo señaló en el contrato aludido la recurrente se dedicada a la crianza y explotación de ganado lechero, transformación de leche fresca y elaboración de derivados lácteos.



# Tribunal Fiscal

Nº 02077-11-2020

recurrente, no es aplicable solo a las operaciones de venta, sino a todo tipo de transacciones, por lo que los argumentos en contrario en este extremo no resultan atendibles.

Que este Tribunal ha establecido en las Resoluciones Nº 1212-4-97 y 00307-10-2011, entre otras, que en los casos en que de acuerdo con los artículos 31° y 32° de la Ley del Impuesto a la Renta resulta de aplicación el valor de tasación, se recurrirá a una tasación que deberá entenderse ceñida al Reglamento General de Tasaciones del Perú aprobado por Resolución Ministerial Nº 370-85-VC-9300<sup>40</sup>, toda vez que conforme con su artículo 1.1.04 la sujeción a sus normas es obligatoria en los casos que se trate de practicar una tasación en la que el Estado interviene en alguna medida como parte interesada, incluso como acreedor tributario.

Que así también, el Reglamento Nacional de Tasaciones del Perú, aprobado por Resolución Ministerial Nº 469-99-MTC/15.04, aplicable al caso de autos, en forma similar al Reglamento General de Tasaciones del Perú aprobado por Resolución Ministerial Nº 370-85-VC-9300, establece en el artículo I.06 que su uso es obligatorio en los casos en que se trate de practicar una valuación en la que el Estado interviene en alguna medida y para la ejecución de tasaciones reglamentarias que sean solicitadas por particulares, manteniéndose vigente el criterio señalado en el considerando precedente.

Que el artículo I.02 del citado reglamento, señala que se entiende por tasación o valuación al procedimiento mediante el cual el perito tasador estudia el bien, analiza y dictamina sus cualidades y características en determinada fecha para establecer su justiprecio de acuerdo a las normas del presente reglamento. Dicho artículo precisa que justiprecio es la estimación del valor razonable y justo de un bien.

Que el artículo I.07 del mismo reglamento dispone que se denomina perito tasador al profesional colegiado que en razón de sus estudios superiores y de su experiencia, está debidamente capacitado para efectuar la valuación de un bien; mientras que el artículo I.09 establece que el documento que contiene la valuación de un bien constituye el informe técnico de tasación que deberá ser firmado por el profesional responsable, y debe constar de tres grandes secciones: Memoria Descriptiva, Valuación y Anexos.

Que el artículo I.09 del señalado reglamento, señala que el documento que contiene la valuación de un bien constituye el informe técnico de tasación que deberá ser firmado por el profesional responsable y, debe constar de tres grandes secciones: Memoria Descriptiva, Valuación y Anexos.

Que asimismo el artículo II.A.07 del referido reglamento precisa que el valor de mercado es el precio más alto, expresado en términos de dinero, que una propiedad que ha sido expuesta para la venta pueda producir al haber encontrado al comprador dentro de un tiempo razonable; y de manera tal que el adquirente del bien tenga conocimiento de todos los usos a los cuales pueda ser destinada la propiedad y sea apta para ello.

Que el artículo II.A.08 señala que la valuación del predio urbano consiste en la determinación del valor de todos sus componentes, en términos de terreno, edificaciones, obras complementarias y eventuales valores intangibles. A los componentes físicos se les aplicará, según los casos, los factores de depreciación por antigüedad y estado de conservación que están determinados en el presente reglamento; y los valores intangibles, si los hubiere, deberán ser determinados y justificados debidamente por el perito.

Que el artículo II.A.09 define la valuación reglamentaria como aquella que utiliza como información de precios los llamados "aranceles" en el caso de precios de terrenos y "valores oficiales de la construcción"

<sup>40</sup> Vigente a partir del 14 de enero de 1986.



# Tribunal Fiscal

Nº 02077-11-2020

en el caso de precios de la edificación; siendo esta disposición aplicable para la valuación de terrenos industriales según lo dispuesto por el artículo V.B.07 del reglamento.

Que el artículo II.A.10 del aludido reglamento establece que el informe de la valuación, debe desarrollar los siguientes rubros: Memoria Descriptiva, Valuación, Valuación del Terreno, Valuación de las Edificaciones, Valuación de las Obras Complementarias, Valuación de instalaciones Fijas y Permanentes, Valores Intangibles si los tiene, Cuadro Resumen General de las Valuaciones, Anexos, Fotografías, si se requieren, entre otros.

Que el artículo II.B.11 del mencionado reglamento dispone que la memoria descriptiva comprende: Nombre del propietario, nombre de la persona que solicita la tasación, objeto de la tasación y metodología o reglamentación empleada, fecha a la cual está referida la tasación, ubicación, linderos y perímetro, área del terreno, zonificación y uso actual del predio, infraestructura de servicios urbanos que posee el predio, descripción de la distribución de las plantas, descripción de la edificación, estado de conservación, servidumbres, antigüedad de la construcción, inscripción en los registros públicos en los casos de requerirse y observaciones.

Que asimismo, el artículo II.B.19 del Capítulo B del Título II del indicado reglamento establece que se asumirá como antigüedad de la edificación el tiempo que tiene de construida la totalidad o las partes de la misma, de acuerdo a la información que podrá obtenerse de cualquiera de los siguientes documentos: a) Declaratoria de fábrica, b) Certificado de conformidad de obra, c) Licencia de construcción más plazo de ejecución; y d) El registro más antiguo en la propiedad inmueble, sólo en los casos en que la construcción haya sido hecha antes de la fecha obligatoria de presentación de los documentos señalados precedentemente. A falta de esta información, el perito apreciará la antigüedad sobre la base de los factores concurrentes que deberán ser indicados en el informe de valuación.

Que el artículo II.D.34 del reglamento señala que en la valuación de las edificaciones (VE) se incluirá la totalidad de las construcciones básicas, obras complementarias e instalaciones fijas y permanentes; para este efecto, se tomará en cuenta, entre otros factores, los **valores unitarios de edificación** (VUE) que según los casos, serán los precios oficiales que hayan sido aprobados por autoridad competente y que estén vigentes a la fecha de la valuación, o los que obtenga el perito a través de su propio análisis; y la **depreciación** (D) por antigüedad y estado de conservación, según el material de construcción predominante.

Que el referido artículo también establece que el valor total de la edificación se obtiene deduciendo la depreciación (D) del valor similar nuevo (VSN):  $VE = VSN - D$ ; el valor similar nuevo se obtiene multiplicando el área techada (AT) por el valor unitario de edificaciones (VUE):  $VSN = AT \times VUE$ . Además, la depreciación (D) se determina tomando del valor similar nuevo (VSN) un porcentaje (%) por antigüedad y estado de conservación que varía de acuerdo al material de construcción predominante, conforme a la siguiente fórmula:  $D = \% \times AT \times VUE$  y el valor de la edificación será el resultante de la aplicación de la siguiente fórmula:  $VE = AT \times VUE (1 - \%)$ . Asimismo indica que los porcentajes que se usan para el cálculo de la depreciación aparecen en las tablas N 1, 2, 3 y 4, según se trate de casas habitación, tiendas, depósitos, etc. El perito deberá estimar y justificar los porcentajes de depreciación que no se encuentren tabulados; y en el caso calificar como muy malo un estado de conservación, establecerá a su criterio dicho porcentaje o le fijará un valor relativo, tal como lo señala el artículo II.D.37.

Que el artículo II.D.35 del reglamento señala que las edificaciones con características especiales o usos especiales, las obras complementarias, las instalaciones fijas y permanentes, así como las construcciones inconclusas, se valuarán de acuerdo a los elementos que la conforman; y las depreciaciones por antigüedad y estado de conservación será estimada por el perito.



# Tribunal Fiscal

Nº 02077-11-2020

Que el artículo II.D.37 del reglamento señala que la depreciación se determinará de acuerdo a los usos dominantes, con los porcentajes que se establece en las siguientes tablas. Cuando se trate de edificaciones especiales o con sistemas constructivos no convencionales, el perito determinará el porcentaje de depreciación por antigüedad y uso, debiendo fundamentar el criterio técnico adoptado.

Que el artículo II.E.39 del reglamento prevé que los anexos comprenden los planos explicativos, fotografías y otros documentos que el perito considere necesarios para fundamentar los valores adoptados.

Que obra en autos el Informe de tasación Nº v Anexos Nº 1 y 2 (fojas 610 a 770), denominado "Valorización parcial de las obras realizadas en el "en los años 2003 y 2004", solicitado de oficio por la Administración, el cual indica como fecha de valuación el 26 de junio de 2006, que fue efectuado por el en base a inspecciones oculares realizadas los días 27 de abril, 16 de mayo y 8 de junio de 2006 y que la metodología de la valuación se realizó de acuerdo a lo establecido en el Reglamento General de Tasaciones del Perú.

Que no obstante lo antes expuesto; de la revisión del informe de tasación se aprecia que no se ciñe a los lineamientos establecidos por el citado Reglamento Nacional de Tasaciones, dado que no señala el estado de conservación de las edificaciones acorde con lo establecido en el artículo II.B.11; asimismo, no sustenta cómo se determinaron los valores unitarios de las edificaciones -limitándose a mencionar los valores y adjuntar cuadros comparativos de los precios- ni fundamenta porque en la valuación no se tomó en cuenta el factor de la depreciación, acorde con lo señalado en el artículo II.D.34.

Que si bien mediante Carta de 29 de agosto de 2006, emitida en relación al aludido informe de tasación, la empresa que lo realizó indicó que los precios unitarios aplicados se obtuvieron tomando como base los precios de mercado, cuyas fuentes son: CAPECO y la Revista "Costos", los que brindarían valores unitarios de construcción; y que tales precios han sido aplicados al metraje respectivo a cada área a valorizar; del contenido del informe no se aprecia que al determinar los valores se hayan precisado los precios de mercado que se tuvieron en cuenta, a los que hace referencia ni a las aludidas fuentes, siendo que incluso ni se acompañó al informe de tasación las fuentes de tales valores, pese a que el artículo II.E.39 del Reglamento Nacional de Tasaciones dispone que los anexos del informe técnico de tasación **deben comprender, los documentos necesarios para fundamentar los valores adoptados.**

Que estando a que la tasación presentada por la Administración no cumple con la normativa correspondiente a efecto de establecer el valor de mercado de los bienes detallados en el Cuadro N° 1, no se encuentra debidamente sustentado el reparo por construcciones sobrevaluadas de dichos bienes<sup>41</sup>, por lo que corresponde revocar laapelada en el extremo referido al presente reparo respecto al periodo diciembre de 2002 y declarar fundada la reclamación en el extremo referido a los periodos diciembre de 2003 y enero, marzo y mayo de 2004, debiendo la Administración reliquidar la determinación del Impuesto General a las Ventas respecto a los periodos analizados en este extremo.

Que estando a lo expuesto, no resulta pertinente emitir pronunciamiento sobre los alegatos formulados en contrario por la recurrente en este extremo.

## **Disminución de saldo a favor del Impuesto General a las Ventas**

Que del Anexo N° 1 a las Resoluciones de Determinación N° (foja 2034) y de los papeles de trabajo de fiscalización denominado "Determinación del Impuesto General a las Ventas" se aprecia que teniendo en cuenta la determinación del citado impuesto por el periodo diciembre de 2003 se determinó que para el

<sup>41</sup> Criterio similar al expuesto en las Resoluciones N° 08847-4-2016 y 4700-3-2019, entre otras.



# Tribunal Fiscal

Nº 02077-11-2020

periodo enero de 2004 no existía saldo a favor y por ende se efectuó la reliquidación por arrastre indebido del saldo a favor del periodo anterior, determinándose omisiones del Impuesto General a las Ventas de abril, julio, agosto, octubre y noviembre de 2004.

Que no obstante, estando a que la reliquidación por arrastre indebido del saldo a favor del periodo anterior contenido en los valores analizados se sustentan en la determinación del Impuesto General a las Ventas del periodo diciembre de 2003 contenida en la Resolución de Determinación Nº , emitida por el reparo al crédito fiscal por construcciones sobrevaluadas, el cual conforme a lo resuelto en la presente resolución no se encuentra debidamente sustentado y por ende se ha ordenado la reliquidación de la deuda por tal tributo y periodo, corresponde declarar fundada la reclamación en este extremo, a efectos que la Administración esté a lo que se resuelva respecto al citado impuesto y periodo, y reliquide la determinación y/o aplique los saldos a favor que pudiera tener la recurrente, de corresponder.

## ***Impuesto a la Renta***

### ***Depreciación en exceso por construcciones sobrevaluadas***

Que conforme se advierte de los Anexos Nº 1 a las Resoluciones de Determinación Nº y (fojas 1977 y 2014), la Administración modificó la renta neta imponible del Impuesto a la Renta de los ejercicios 2003 y 2004 al repararse la depreciación en exceso por el valor de las construcciones sobrevaluadas detalladas en el Cuadro Nº 1 de la presente resolución, sustentándose en los Puntos 1 y 3 de los Resultados de los Requerimientos Nº esto es, en el reparo al crédito fiscal por construcciones sobrevaluadas antes analizado.

Que no obstante, estando a que el presente reparo tiene el mismo sustento que el reparo al crédito fiscal por construcciones sobrevaluadas, el que conforme a lo resuelto en la presente resolución no se encuentra debidamente sustentado, el reparo por la depreciación en exceso de tales bienes no resulta arreglado a ley, por lo que corresponde declarar fundada la reclamación en este extremo.

### ***Modificación de saldo a favor por pérdida de ejercicios anteriores***

Que conforme se advierte del Anexo Nº 1 a las Resoluciones de Determinación Nº y (fojas 1975, 1977 y 2014), la Administración modificó la renta neta imponible del Impuesto a la Renta de los ejercicios 2003 y 2004 al modificar el importe declarado por perdidas del ejercicio anterior, sustentándose en los Resultados de los Requerimientos Nº y consignando como base legal, entre otros, el artículo 50º de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que el artículo 50º de la Ley del Impuesto a la Renta, modificado por la Ley Nº 27513, publicada el 28 de agosto de 2001, disponía que los contribuyentes domiciliados en el país debían compensar la pérdida neta total de tercera categoría de fuente peruana que registraran en un ejercicio gravable imputándola año a año hasta agotar su importe, a las rentas netas de tercera categoría que obtuvieran en los 4 ejercicios inmediatos posteriores computados a partir del ejercicio en que obtenga dicha renta neta y el saldo que no hubiere resultado compensado una vez transcurrido ese lapso no podía computarse en los ejercicios siguientes.

Que asimismo, de acuerdo con el artículo 50º de la Ley del Impuesto a la Renta, sustituido por el Decreto Legislativo Nº 945, los contribuyentes domiciliados en el país podrán compensar la pérdida neta total de tercera categoría de fuente peruana que registren en un ejercicio gravable, con arreglo a alguno de los siguientes sistemas: a) Compensar la pérdida neta total de tercera categoría de fuente peruana que registren en un ejercicio gravable imputándola año a año, hasta agotar su importe, a las rentas netas de tercera categoría que obtengan en los 4 (cuatro) ejercicios inmediatos posteriores computados a partir del



# Tribunal Fiscal

Nº 02077-11-2020

ejercicio siguiente al de su generación. El saldo que no resulte compensado una vez transcurrido ese lapso, no podrá computarse en los ejercicios siguientes; y, b) Compensar la pérdida neta total de tercera categoría de fuente peruana que registren en un ejercicio gravable imputándola año a año, hasta agotar su importe, al cincuenta por ciento (50%) de las rentas netas de tercera categoría que obtengan en los ejercicios inmediatos posteriores.

Que según el Anexo 1 a la Resolución de Determinación Nº respecto al ejercicio 2003 (foja 2014), se aprecia que la Administración modificó la determinación del Impuesto a la Renta del aludido ejercicio, deduciendo el importe de S/. 36 296,00 por pérdidas de ejercicios anteriores no consideradas en la declaración jurada.

Que al respecto, cabe indicar que en autos se observa que el 6 de abril de 2004 mediante Formulario Virtual PDT 652 Nº de fojas 773 a 777, la recurrente presentó la declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2003, consignando como pérdida del ejercicio en la casilla 107 el importe de S/ 375 891,00, y en la casilla 108 como pérdidas netas compensables del ejercicio anterior, el monto de S/ 0,00. Asimismo, se aprecia que mediante los Formularios Virtuales PDT 678 Nº y 680 Nº (fojas 778 a 787), la recurrente presentó declaraciones juradas del Impuesto a la Renta de los ejercicios 2001 y 2002 determinando que respecto a tales ejercicios obtuvo perdidas tributaria.

Que de autos de advierte que la Administración reconoció que la recurrente mantenía pérdida compensable del ejercicio anterior y la aplicó en el referido ejercicio 2003, lo que conforme a lo antes expuesto resulta conforme a ley, siendo que tal modificación le fue comunicada a la recurrente mediante el Resultado del Requerimiento Nº (fojas 1145 a 1147), notificado conforme a ley el 18 de diciembre de 2006, de conformidad con el artículo 104º del Código Tributario, por lo que carece de sustento lo alegado en contrario y en consecuencia corresponde confirmar la apelada en este extremo.

Que asimismo, según el Anexo Nº 1 a la Resolución de Determinación Nº respecto al ejercicio 2004 (fojas 1975 y 1977), se aprecia que la Administración modificó la determinación del Impuesto a la Renta del aludido ejercicio, disminuyendo el importe declarado por concepto de pérdidas de ejercicios anteriores del importe de S/ 536 172,00 al importe de S/ 430 288,00<sup>42</sup>.

Que de autos de advierte que la Administración redujo la pérdida compensable del ejercicio anterior declarada por la recurrente (2004), en base de los resultados de la fiscalización efectuada por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2003, contenida en la Resolución de Determinación Nº girada por el citado tributo y período, a través de la cual se determinó como pérdida del ejercicio el importe de S/ 410 189,00, el que actualizado por el factor 1,049 dio una perdida actualizada de S/ 430 288,00.

Que no obstante, estando a que la reducción de la pérdida en este extremo se sustenta en la determinación contenida en la Resolución de Determinación Nº del Impuesto a la Renta del ejercicio 2003 y teniendo en cuenta lo resuelto en los considerandos previos respecto a tal valor emitido por reparo al gasto por depreciación en exceso por construcciones sobrevaluadas, corresponde revocar la apelada en este extremo, debiendo la Administración tener en cuenta lo resuelto en la presente resolución sobre el aludido reparo respecto al citado impuesto y ejercicio, y reliquidar la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2004 y/o aplicar los saldos a favor que pudiera tener la recurrente respecto al ejercicio anterior, de corresponder.

<sup>42</sup> El que corresponde a la pérdida del ejercicio 2003.



# Tribunal Fiscal

Nº 02077-11-2020

## Resoluciones de Multa Nº

Que de los Anexos Nº 1 a las Resoluciones de Multa Nº

se aprecia que han sido emitidas por las infracciones tipificadas en los numerales 1 y 2 del artículo 178º del Código Tributario, vinculadas con los reparos al crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas de agosto a diciembre de 2002 y enero a octubre de 2003, enero, marzo y mayo de 2004 y los efectuados al Impuesto a la Renta del ejercicio 2004.

Que el numeral 1 del artículo 178º del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo Nº 135-99-EF, aplicable al caso de autos, estableció que constituye infracción no incluir en las declaraciones ingresos, rentas, patrimonio, actos gravados o tributos retenidos o percibidos, o declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias que influyan en la determinación de la obligación tributaria.

Que de conformidad con lo dispuesto por el numeral 2 del artículo 178º del citado código, constituía infracción el declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias con el fin de obtener indebidamente Notas de Crédito Negociables u otros valores similares o que impliquen un aumento indebido de saldos o créditos a favor del deudor tributario.

Que de conformidad con el numeral 1 del artículo 178º del citado código, modificado mediante Decreto Legislativo Nº 953, constituye infracción relacionada con el cumplimiento de las obligaciones tributarias no incluir en las declaraciones ingresos y/o remuneraciones y/o retribuciones y/o rentas y/o patrimonio y/o actos gravados y/o tributos retenidos o percibidos, y/o aplicar tasas o porcentajes o coeficientes distintos a los que les corresponde en la determinación de los pagos a cuenta o anticipos, o declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias en las declaraciones, que influyan en la determinación de la obligación tributaria; y/o que generen aumentos indebidos de saldos o pérdidas tributarias o créditos a favor del deudor tributario y/o que generen la obtención indebida de Notas de Crédito Negociables u otros valores similares.

Que respecto a las Resoluciones de Multa Nº

, vinculadas al Impuesto General a las Ventas de agosto a diciembre de 2002 y enero a octubre de 2003, enero, marzo y mayo de 2004, al haberse mantenido el reparo al crédito fiscal destinado a operaciones exoneradas y resuelto que el reparo al crédito fiscal por construcciones sobrevaluadas no se encuentra debidamente sustentado, reparos en los que se sustenta las resoluciones de multa impugnadas, corresponde fallar en el mismo sentido; por lo que debe revocarse la apelada en este extremo, a fin que la Administración reliquide el importe de la sanción contenida en tales valores.

Que respecto a la Resolución de Multa Nº emitida por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178º del Código Tributario, vinculada con el reparo a la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2004, cabe señalar que al haberse determinado que el reparo por depreciaciones en exceso por construcciones sobrevaluadas no se encuentra conforme a ley y revocado la apelada en el extremo referido a la reducción de la pérdida tributaria del citado impuesto y periodo, ordenando la reliquidación de las resoluciones de determinación vinculadas a tal tributo y periodo, corresponde fallar en el mismo sentido, por lo que debe revocarse la apelada en este extremo, a fin que la Administración reliquide el importe de la sanción.

Con los vocales Ezeta Carpio, Fuentes Borda y Huamán Sialer, a quien se llamó para completar Sala, e interviniendo como ponente el vocal Fuentes Borda.

2)

Z

22

JM N



# Tribunal Fiscal

Nº 02077-11-2020

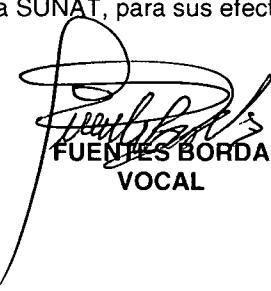
## RESUELVE:

1. Declarar **NULA** la Resolución de Oficina Zonal N° de 31 de agosto de 2009, en el extremo que omitió pronunciarse respecto a las Resoluciones de Determinación N° sobre el reparo al crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas por construcciones sobrevaluadas determinadas en los períodos de diciembre de 2003 y enero, marzo y mayo de 2004 y el desconocimiento del saldo a favor del Impuesto General a las Ventas declarado en diversos períodos de 2004 y respecto al Impuesto a la Renta de los ejercicios 2003 y 2004 por el reparo por depreciación en exceso relacionado a las construcciones sobrevaluadas y declarar **FUNDADA** la reclamación en tales aspectos, debiendo la Administración proceder conforme a lo expuesto en la presente resolución.
2. **REVOCAR** la Resolución de Oficina Zonal N° de 31 de agosto de 2009, respecto de la Resolución de Multa N° girada por la infracción tipificada por el numeral 2 del artículo 178º del Código Tributario relacionada al Impuesto General a las Ventas de diciembre de 2003.
3. **CONFIRMAR** la Resolución de Oficina Zonal N° de 31 de agosto de 2009, en el extremo referido al reparo al crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas destinado a operaciones exoneradas y en el extremo de la modificación del saldo a favor por pérdida de ejercicios anteriores del Impuesto a la Renta del ejercicio 2003, y **REVOCAR** la apelada en lo demás que contiene, debiendo la Administración proceder conforme a lo expuesto en la presente resolución.

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



EZETA CARPIO  
VOCAL PRESIDENTE



FUENTES BORDA  
VOCAL



HUAMÁN SIALER  
VOCAL



Sáez Montoya  
Secretario Relator (e)  
FB/SM/JT/rsc.