



Tribunal Fiscal

N° 00925-3-2020

EXPEDIENTES N° : 5525-2014. 3085-2015. 10820-2018 v 10830-2018
INTERESADO :
ASUNTO : Impuesto a la Renta y Multas
PROCEDENCIA : Lima
FECHA : Lima, 22 de enero de 2020

VISTAS las apelaciones interpuestas por _____ con Registro Único de Contribuyente (RUC) N° _____, contra las Resoluciones de Intendencia N° _____, emitidas el 31 de enero y 25 de julio de 2014, y 27 de junio de 2018, por la Intendencia de Principales Contribuyentes Nacionales de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - SUNAT, que declararon infundadas las reclamaciones formuladas contra las Resoluciones de Determinación N° _____

y las Resoluciones de Multa N° _____, giradas por Impuesto a la Renta de los ejercicios 2007 y 2008, pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero de 2008 a diciembre de 2010 y por la comisión de la infracción tipificada por el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, respectivamente.

CONSIDERANDO:

Que en aplicación de lo dispuesto por el artículo 160 del Texto Único Ordenado de la Ley N° 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General, aprobado por Decreto Supremo N° 004-2019-JUS, procede la acumulación de los procedimientos seguidos con Expedientes N° 5525-2014, 3085-2015, 10820-2018 y 10830-2018, al guardar conexión entre sí.

Que de la documentación que obra en autos se tiene que mediante Cartas N° _____

Requerimientos N° _____ y _____ (folios 12307 a _____ del Expediente N° 5525-2014, folios 6362 a 6365 del Expediente N° 3085-2015, folios 5702 y 5512 a 5518 del Expediente N° 10830-2018 y folios 19187 a 19693 del Expediente N° 10820-2018), la Administración inició los procedimientos de fiscalización del Impuesto a la Renta de los ejercicios 2007 a 2010, a cargo de la recurrente.

Que como resultado de los referidos procedimientos de fiscalización la Administración emitió los siguientes valores:

- Resolución de Determinación N° _____ (folios 13571 y 13573 del Expediente N° 5525-2014), emitida por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2007, que contiene los siguientes reparos: i) Costo de veda enviado a resultados en el ejercicio 2007 y ii) Costo de veda neto a deducir que proviene de la fiscalización del ejercicio 2006.
- Resolución de Determinación N° _____ (folios 6484 a 6486 del Expediente N° 3085-2015), emitida por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2008, que contiene los siguientes reparos: i)

¹ Cabe precisar que por el citado tributo y periodo se realizaron observaciones por: i) Gastos Varios, ii) Bajas de activos fijos enviados en exceso a resultados, iii) Gastos por proveedores no habidos, iv) Participación de utilidades 2007 no pagadas, v) Participación de utilidades 2006 pagadas en el 2007, vi) Depreciación de embarcaciones pesqueras enviadas en exceso a resultados, vii) Gastos de depreciación no deducible y viii) Monto adicionado en exceso (folio 13571 del Expediente N° 5525-2014), las cuales fueron aceptadas por la recurrente mediante declaración rectificatoria presentada con Formulario PDT 660 N° _____ de 24 de junio de 2013, por lo que no cabe emitir pronunciamiento alguno sobre el particular.

² Adicionalmente, se tiene que por el citado tributo y periodo se realizaron observaciones por: i) Baja de activos fijos enviados en exceso a resultados, ii) Depreciación de embarcaciones pesqueras cuyo costo no fue sustentado, iii) Otras cargas excepcionales no sustentadas, iv) Participación de utilidades 2008 no pagadas y v) Participación de utilidades

2 P Y



Tribunal Fiscal

N° 00925-3-2020

Costo de veda enviado a resultados en el ejercicio 2008 y ii) Costos de veda neto a deducir que proviene de la fiscalización del ejercicio 2007.

- Resoluciones de Determinación N° (folios 19821 a 19837 del Expediente N° 10820-2018), por los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2010.
- Resoluciones de Determinación N° (folios 6487 a 6500 del Expediente N° 3085-2015), por los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2008.
- Resoluciones de Determinación N° (folios 5999 a 6012 del Expediente N° 10830-2018), por los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2009.
- Resoluciones de Multa N° (folios 13574 y 13575 del Expediente N° 5525-2014, 6439 a 6460 del Expediente N° 3085-2015 y 19817 a 19820 del Expediente N° 10820-2018), por la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, vinculada con la determinación del Impuesto a la Renta de los ejercicios 2007 y 2008, los pagos a cuenta de marzo a diciembre de 2008 y enero y febrero de 2010, respectivamente.

Que la controversia de autos consiste en determinar si los reparos que sustentan los valores emitidos, y las sanciones impuestas a la recurrente, se encuentran arreglados a ley.

I. Resolución de Intendencia N° (Expediente N° 5525-2014)

Resolución de Determinación N° – Impuesto a la Renta del ejercicio 2007

Costo de veda enviado a resultados

Que la recurrente sostiene en su recurso de apelación y escrito ampliatorio de 27 de diciembre de 2018, que el asunto controvertido se centra en determinar si los gastos de veda deben formar parte del inventario final de los productos terminados al 31 de diciembre de 2007 conforme a las normas contables o por el contrario, deben afectar directamente los resultados del ejercicio 2007; agrega que esta discusión es de naturaleza estrictamente contable, toda vez que no existen disposiciones tributarias que regulen el tratamiento de estos egresos como gasto, por tanto, debe atenderse a lo que establecen las normas y los principios de contabilidad generalmente aceptados en el Perú, en particular la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) 2 que regula el tratamiento de las existencias o los inventarios.

Que precisa que un aspecto esencial para comprender el análisis técnico del caso es que la norma tributaria ha definido que, para determinar los costos de producción, deben utilizarse las normas contables, específicamente la NIC 2, lo que implica aceptar la existencia de estimados contables y juicios de la gerencia que son parte importante de la aplicación de estas normas y no le quitan fiabilidad; y en consecuencia, no existen “reglas” para realizar los estimados, sino criterios que se deben considerar y que son válidos en el marco de las NIIF. Agrega que, por lo tanto, las normas contables que son relevantes para el desarrollo del concepto contable del costo de producción, el cual es objeto de la presente controversia son la NIC 2 - Inventarios y la NIC 8 - Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores, así como el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Estados Financieros.

2007 pagadas en el 2008 (folio 6484 del Expediente N° 3085-2015), las cuales fueron aceptadas por la recurrente mediante declaración rectificatoria presentada con Formulario PDT 662 N° de 23 de diciembre de 2013, por lo que no cabe emitir pronunciamiento alguno sobre el particular.



Tribunal Fiscal

N° 00925-3-2020

Que deja constancia que en el procedimiento de fiscalización presentó informes elaborados por la
en los que se concluyen, entre otros, que los gastos de veda no deben formar parte del costo de transformación de los inventarios, en la medida que no existe producción asociada a dichos egresos a la cual pueda asignársele tales costos, por lo que considera que para efectos de establecer el costo de producción, es necesario que exista este último, es decir, que se haya incurrido en costos mientras estuvo realizándose el proceso productivo.

Que respecto al costo de producción, manifiesta que por su naturaleza, la industria pesquera en el Perú, dedicada principalmente a la producción de harina y aceite de pescado, utiliza como costos la materia prima, mano de obra directa y costos indirectos de fabricación. Anota que según lo establecido por la NIC 2, al momento de asignar los costos incurridos (materia prima, mano de obra directa y costos indirectos de fabricación) a los costos de producción, se deberá tener en cuenta que: (i) los costos directos (materia prima y mano de obra directa) y los costos indirectos variables serán asignados teniendo como base la producción real, y (ii) los costos indirectos fijos serán distribuidos teniendo como base la capacidad normal.

Que en cuanto a la "capacidad normal", refiere que este es un concepto al que se hace referencia en el párrafo 13 de la NIC 2 para el costeo de existencias, definido como aquella capacidad promedio que se espera lograr bajo circunstancias "normales" de producción; sin embargo, la NIC 2 no define qué debe entenderse como "circunstancias normales". Añade que el concepto de capacidad normal hace alusión a negocios respecto de los cuales la gerencia puede estimar la producción esperada con fiabilidad, circunstancia que puede no presentarse en todos los casos, como por ejemplo, el negocio de pesca industrial que ella realiza; en esa línea, indica que el concepto de capacidad normal es vital pues sirve para distribuir los costos indirectos fijos a los costos de producción de las existencias. Invoca la Resolución del Tribunal Fiscal N° 19413-1-2011.

Que anota que a partir del análisis de la NIC 2 y la doctrina contable, se debe tener en cuenta que en la teoría contable se hace referencia a la capacidad teórica, práctica y normal, cuyas definiciones son las siguientes: (i) la capacidad teórica es la máxima capacidad a la que un proceso o una fábrica puede operar, asumiendo 24 horas de trabajo, durante 365 días, sin interrupción; (ii) la capacidad práctica es igual a la capacidad disponible que se puede utilizar y se determina restándole a la capacidad teórica los tiempos de interrupción inevitables de operación, como el tiempo de ajuste de la máquina, el mantenimiento preventivo, los días feriados, etc.; es decir, aquellos tiempos de interrupción inevitables de la operación; y (iii) la capacidad normal se refiere a la capacidad de utilización que satisface el promedio de la demanda de los clientes en el ciclo del negocio, considerando el promedio de varios periodos o temporadas, teniendo en cuenta la pérdida de capacidad que resulta de las operaciones previstas de mantenimiento; agrega que, por ende, cualquier intento dirigido a calcular un nivel de capacidad normal no se deberá basar en el potencial de producción de los activos fijos (capacidad teórica) menos las paradas por mantenimiento obligatorias (capacidad práctica), sino que ésta deberá ser ajustada por la demanda de los clientes en el ciclo del negocio, entre otros factores; por lo que constituye un estimado contable que requiere del juicio y experiencia profesional de la gerencia.

Que en consecuencia, indica que el nivel de capacidad normal debe ser definido por la gerencia de la empresa siempre que esté en capacidad de hacerlo; y que considerando que en el sector pesca no es posible definir un ejercicio histórico como un ejercicio normal que otorgue predictibilidad para definir la capacidad normal de los ejercicios siguientes, toda vez que en los años previos al ejercicio 2009 en que cambió la Ley de Cuotas, existían muchas variables internas y externas que afectaban la capacidad de producción de la compañía y que no estaban bajo el control de la gerencia.

z P V



Tribunal Fiscal

N° 00925-3-2020

Que asimismo, señala que la NIC 2 ha utilizado el concepto de capacidad normal como aquel nivel de producción sobre el cual se deberán distribuir los costos indirectos fijos de fabricación, siendo que dicha afirmación encuentra una explicación en que el objetivo de lo señalado en el párrafo 13 de la NIC 2 al establecer como parámetro la capacidad normal, fue que el costo unitario de producción no se incrementa como resultado de una capacidad ociosa -sobrevalorando el activo- pero siendo posible que este disminuya si la producción real es mayor a la normal.

Que añade que teniendo en cuenta lo señalado y las características de la actividad pesquera, no le resultaba posible determinar un nivel de capacidad normal, por lo cual, para efectuar una adecuada asignación de los costos indirectos fijos y no aumentar los costos unitarios, todos los gastos de veda debían reconocerse como gasto del ejercicio.

Que aduce que si los costos indirectos fijos de producción se distribuyeran sobre la base de la capacidad actual o real, se generarían distorsiones en la información contable-financiera, es decir, si la producción es alta, el costo unitario del producto disminuirá y si es baja, aumentará. Precisa que esto ocurre porque el costo de la capacidad no utilizada se distribuye entre las unidades producidas, y que cuando la producción es baja, las unidades producidas absorben el costo de la capacidad de las unidades no producidas, conduciendo a una distorsión en la información que puede llevar a la gerencia a la toma de decisiones incorrectas.

Que manifiesta que a fin de evitar las distorsiones planteadas en el párrafo precedente, la NIC 2 recurre al concepto de capacidad normal para la distribución de costos indirectos fijos de fabricación; agrega que la aplicación de la "metodología de capacidad normal" conllevará a criterios distintos si existe alta o baja producción; así, si es baja el costo unitario del producto se incrementará, tal como refiere la NIC 2 en su párrafo 13 al señalar expresamente que la cantidad de costo indirecto fijo distribuido a cada unidad de producción no se incrementará como consecuencia de un nivel bajo de producción ni por la existencia de capacidad ociosa, y que los costos indirectos no distribuidos se reconocerán como gasto del período en que han sido incurridos.

Que con relación a su situación específica en el año 2007, manifiesta que es una empresa dedicada a la actividad pesquera que desarrolla labores de extracción de recursos hidrobiológicos, los cuales son utilizados para la elaboración de harina, aceite y conserva de pescado, y para la venta directa de pescado fresco y congelado, entre otras. Anota que en la medida que sus actividades se vinculan a labores que se inician a partir de la extracción de recursos naturales, estas se encuentran reguladas por la Ley General de Pesca y su reglamento, así como por las normas que la modifican como el Decreto Legislativo N° 1084, entre otros.

Que refiere que la administración y control de la actividad pesquera en el ámbito nacional es asumida por el Ministerio de la Producción, entidad que durante los años 2005 a 2008 tuvo a su cargo establecer la en función de la biomasa disponible, aspecto que resultaba sumamente volátil; así como la fijación de los días de pesca y que también constituía un hecho imprevisible; agrega que en dichos años, la recurrente no solo afrontó la imprevisibilidad de los días de pesca y la alta volatilidad en la biomasa y, por ende, de la Cuota Nacional de Pesca, sino también la alta competencia en el sector para pescar dicha cuota en el menor tiempo posible, ya que la cuota no era asignada a ninguna compañía (como de hecho lo es a partir del año 2009), sino que era una cantidad determinada que debía captarse por todas las compañías pesqueras.

Que afirma que la actividad pesquera que desarrolla es una en la cual no se puede determinar una capacidad normal de producción no sólo por la imprevisibilidad de los días de pesca ni por la alta volatilidad en la biomasa disponible³⁻⁴, sino por el marco regulatorio vigente en el ejercicio 2007, año en el

³ En relación a la volatilidad de la la variación de la

la recurrente indica que, a modo de ejemplo, proporciona un cuadro que detalla por los años 1990-2011, según los datos

2 P Y



Tribunal Fiscal

N° 00925-3-2020

que no existían cuotas asignadas a las embarcaciones, lo que generaba la denominada *capacidad normal*, por lo que queda evidenciado que durante el ejercicio 2007 no podía estimar razonablemente una capacidad normal de producción, y en consecuencia, los gastos de veda no pueden formar parte del costo de producción.

Que menciona que en ese contexto, la gerencia de la compañía al momento de efectuar su juicio sobre la forma de contabilizar los costos indirectos fijos de producción, como son los gastos de veda, al no poder determinar una capacidad normal de producción como lo exige la NIC 2, consideró los mismos como gasto del ejercicio 2007, por cuanto era imposible calcular de manera razonable una capacidad normal de producción, considerando el promedio de producción de los años anteriores, pues dada la extrema volatilidad de la producción de los años anteriores, a causa de la disponibilidad de la biomasa, incluso haciendo dichos promedios estos variarían significativamente.

Que por tanto, indica que en caso se hubiese registrado los gastos de veda como parte del costo de producción, pese a que no se podía determinar una capacidad normal, hubiese infringido el principio de prudencia recogido en el Marco Conceptual de las Normas Internacionales de Contabilidad, toda vez que las existencias habrían sido sobrevaloradas indebidamente al contener un mayor costo, producto del registro de los costos indirectos fijos de producción en el valor de las existencias; adicionalmente, señala que la decisión tomada por la compañía va en la misma línea del objetivo de la NIC 2, que es no sobrevalorar el costo de las existencias; por lo tanto, arguye que toda vez que no se puede determinar la capacidad normal para el ejercicio 2007, fundamentalmente por la alta volatilidad de la biomasa, la compañía en aplicación de la NIC 8 y el principio de prudencia registró los costos de veda como gasto del ejercicio.

Que de otro lado, argumenta que la Administración en el presente caso se ha limitado a atribuir la totalidad de los gastos de veda al costo de inventarios al 31 de diciembre de 2007, sin establecer previamente la capacidad normal prevista en la NIC 2 en la negada hipótesis que fuera aplicable, hecho que demuestra una clara vulneración a la mencionada norma contable que ella misma invoca como sustento de su acotación, lo que considera vicia el reparo de manera insubsanable, careciendo así de todo fundamento jurídico y contable; en consecuencia, señala que la Administración aplicó la metodología del costo por absorción y no la de la capacidad normal conforme lo dispone la NIC 2, la cual tiene por objetivo evitar que se sobrevaloren las existencias, por ello, cualquier metodología del costo por absorción contraviene lo dispuesto en la aludida norma contable y, por tanto, lo establecido en la Ley del Impuesto a la Renta.

Que asimismo, manifiesta que el proceder incorrecto de la Administración ha quedado demostrado en las posteriores fiscalizaciones de los ejercicios 2009 y 2010, dado que en estas aquélla sí ha aplicado el procedimiento previsto en la NIC 2 para la determinación de la capacidad normal; precisa que si bien en tales períodos operaba el nuevo sistema de cuotas que reducía la volatilidad con la publicación del Decreto Legislativo N° 1084 y los Decretos Supremos N° 021-2008-PRODUCE y 009-2009-PRODUCE, la Administración reconoció que la metodología propuesta por la recurrente era la correcta y que la aplicación de la normatividad contable no implica que la totalidad del valor acotado debía ser destinado al costo, conforme se aprecia de los Resultados de los Requerimientos N° *y*

proporcionados por el Instituto del Mar del Perú (IMARPE). A partir de dicho cuadro, afirma que la descarga nacional en toneladas métricas durante los años 2002 a 2010 ha variado considerablemente como consecuencia de la volatilidad de la *capacidad normal* lo cual conlleva a que no se pueda determinar un promedio razonable de unidades producidas en los períodos anteriores al ejercicio 2007.

⁴ Según lo señalado por la recurrente, de acuerdo a los informes ejecutivos elaborados por IMARPE de los años 2009 y 2010 (en los cuales se hace alusión a años anteriores), la determinación de la biomasa de la anchoveta se encuentra supeditada a factores sumamente variables, tales como temperatura del aire, humedad relativa del aire, presión atmosférica, vientos, índice de turbulencia, índice de afloramiento, distribución de la temperatura superficial del agua del mar, distribución de la anomalía térmica superficial del agua del mar, distribución de la salinidad superficial del agua del mar y masas de agua, distribución de oxígeno disuelto y potencial hidrónico en la superficie del mar, distribución de la topografía de la Isoterma de 15°C, perfiles oceanográficos, fitoplancton e ictioplancton.

Z P Y



Tribunal Fiscal

N° 00925-3-2020

motivo por el que aduce que el mismo criterio debió ser aplicado en los ejercicios 2007 y 2008.

Que mediante escrito de 30 de mayo de 2014, la recurrente reitera sus argumentos, así como proporciona un informe técnico elaborado por la _____ y un informe que recoge la opinión técnica del especialista

Que mediante escrito de alegatos presentado el 11 de noviembre de 2019, la recurrente reitera los argumentos antes expuestos y deja constancia de la presentación de documentos tales como _____ y utilizado en la diligencia del informe oral, las Resoluciones Ministeriales N° _____ y el Informe "Análisis poblacional de la pesquería de anchoveta en el ecosistema marino peruano", figura que muestra la volatilidad de la biomasa, cuadro que muestra la reducción de la biomasa disponible, informes ejecutivos de los años 2009 y 2010 de IMARPE, entre otros.

Que por su parte, la Administración señala que considerando que ni la Ley del Impuesto a la Renta ni su reglamento regulan un tratamiento particular en el caso de costos incurridos en temporada de veda, ni definen lo que debe entenderse por costos indirectos de fabricación, corresponde remitirse a la NIC 2.

Que manifiesta que en el caso bajo análisis, los costos de veda reparados no se vinculan a los gastos directos de fabricación, definidos como gastos directamente relacionados con las unidades de producción, sino corresponden a los costos de producción indirectos fijos al permanecer relativamente constantes, independientemente del volumen de producción, como es el caso de la depreciación de maquinarias y equipos (incluye redes y embarcaciones pesqueras), mantenimiento de los edificios y equipos de la planta y los de administración y dirección de la fábrica, seguros, control de calidad planta, chata planta, entre otros; que de acuerdo a lo verificado por el área acotadora conforman los costos de veda reparados y que de acuerdo a lo expuesto, deben formar parte de los costos de producción, de acuerdo al párrafo 12 sobre costo de transformación de la NIC 2; por lo que indica que los argumentos de la recurrente, en cuanto a que para asignar los costos de producción debe haber producción y que en caso contrario los costos incurridos en periodos no productivos deben afectar directamente los resultados del ejercicio, carecen de sustento.

Que indica que los períodos de veda son recurrentes año a año, y constituyen interrupciones previsibles e inevitables en la producción de la empresa, así como que si bien es cierto que los días de permiso de pesca establecidos por el Ministerio de Producción han sido variables entre los años 2002 al 2007, ello no significa que no sea posible realizar una estimación razonable de tales días de pesca, lo cual permite a su vez realizar un ajuste y estimación de la producción que se espera lograr en promedio durante una serie de períodos o estaciones en circunstancias previsibles e inevitables en la producción de la empresa (normales), ello contemplando el criterio de prudencia para seleccionar las políticas contables (NIC 1) y la preparación de los Estados Financieros.

Que en tal sentido, señala que los períodos de veda en la industria pesquera corresponden a una situación propia de la actividad pesquera, hecho que la recurrente no discute y que, en consecuencia, debe ser considerada como una circunstancia normal de dicha actividad a efectos de asignar los costos indirectos de fabricación a los costos de producción, los cuales están vinculados y son consecuencia también de dichos períodos de inactividad, en las temporadas de veda, Invoca las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 1932-5-2004, 2198-5-2005, 00633-1-2006 y 01090-2-2008.

Que respecto a lo argüido por la recurrente en cuanto a la capacidad normal está vinculada con la potencialidad que tienen los activos fijos para producir bienes y que la capacidad instalada inactiva es la que justifica el cargo a resultados de los costos de veda, menciona que la capacidad normal, que es la que considera la NIC 2, es menor que la capacidad teórica, ya que la primera considera interrupciones previsibles e inevitables en la producción (como los periodos de veda) y la segunda no.

z P N 6



Tribunal Fiscal

N° 00925-3-2020

Que también indica que si la recurrente tiene una capacidad instalada (activos fijos de fabricación) en tal magnitud que su producción real representa un porcentaje mínimo con respecto a su capacidad teórica o ideal, se está ante una situación en la que se tiene un alto grado de inversión en los activos fijos destinados al proceso de producción, situación que más obedece a una toma de decisiones de gerencia sobre la situación de sus instalaciones existentes y no sobre la aplicación de la NIC 2, que es la que establece el método de asignación de los costos indirectos fijos de fabricación (como la depreciación de los activos fijos vinculados a la producción) sobre la base de la capacidad normal de producción, lo que vale decir, el método de asignación.

Que de lo expuesto, concluye que no necesariamente tiene que haber producción en todo el periodo para que los costos indirectos fijos de fabricación sean asignados a la producción del ejercicio, y que los periodos de veda constituyen circunstancias normales para una empresa pesquera, por lo que concluye que, en aplicación de la NIC 2, se debieron asignar los costos indirectos fijos, incurridos en periodos de veda, a los costos de producción, y no enviarlos directamente a resultados, como hizo la recurrente.

Que agrega que en mérito de dicha conclusión, los informes presentados por la recurrente cuyas conclusiones son similares a los argumentos de aquella, esto es, que los costos de veda (capacidad ociosa) que en su mayoría están compuestos por depreciación y mantenimiento deben cargarse a resultados desde el punto de vista contable, no son atendibles; por lo que procede mantener el reparo efectuado por los costos de veda y costos de no producción que debieron formar parte del costo del inventario final de productos terminados (harina, conservas y congelados) al 31 de diciembre de 2007, por la suma de S/ 48 204 976,00.

Que el 11 de noviembre de 2019 la Administración presentó escrito de alegatos, invocando la aplicación del criterio expuesto en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 19413-1-2011.

Que de los Anexos N° 2 y 4 a la Resolución de Determinación N° (folios 13551 a 13568 y 13571 del Expediente N° 5525-2014), se aprecia que la Administración reparó el costo de veda y costo de no producción, al considerar que debían formar parte del costo de producción del stock de las existencias al 31 de diciembre de 2007 (harina, aceite, congelado o conservas de pescado), por la suma de S/ 48 204 976,00.

Que mediante el Punto 2 del Anexo N° 1 al Requerimiento N° (folios 12802 y 12803 del Expediente N° 5525-2014), la Administración solicitó a la recurrente que sustentara por escrito, el motivo por el cual el costo de veda y el costo de no producción no afectaron al costo de producción del ejercicio, sino que fueron enviados a resultados directamente a través de las siguientes cuentas contables:

Cuenta contable	Monto (S/)
Costo de veda marina	144 614 430,89
Costo de No Prod CHD	6 162 272,22
Costo de No Producción Flota	8 543 902,67
Costo de veda flota	126 584 991,05
Costo marea sin pesca CHD	2 281 619,25
Total costo de veda y no producción (*)	288 187 216,08

(*) Según Libro Mayor y el Balance de Comprobación exhibido por el contribuyente

Que adicionalmente, la Administración le requirió a la recurrente que adjuntara la determinación y cálculo de los importes observados, consignando las cuentas contables involucradas, el detalle y cuantificación de los conceptos que los conforman, tales como provisión por depreciación de embarcaciones, gastos de mano de obra, participación de los trabajadores pesqueros, seguro de embarcaciones, mantenimiento y reparación de las embarcaciones, víveres, permisos de pesca, prestaciones a la Caja de Beneficio Social del Trabajador, los ratios, índices, porcentajes y otros similares que sirvieron para determinar y calcular tales importes, entre otros; que presentara el costo de veda acumulado por las plantas pesqueras y por embarcaciones; y que exhibiera su Registro de Costos.

Handwritten marks: a stylized 'Z' or '2', a large 'P', a vertical line, and the number '7'.



Tribunal Fiscal

N° 00925-3-2020

Que la recurrente en su escrito de respuesta al citado requerimiento (folios 11212 a 11218 del Expediente N° 5525-2014), indicó que las erogaciones registradas en las precitadas cuentas se conforman principalmente por la depreciación y por gastos de gerencia, administración (pago de remuneraciones y beneficios sociales), mantenimiento y control de calidad, así como otros gastos incurridos durante las temporadas de veda para el mantenimiento de todas sus plantas y embarcaciones pesqueras.

Que en cuanto al tratamiento contable otorgado a las aludidas erogaciones, indicó que en aplicación de los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados (PCGA), las ha reconocido íntegramente como gasto en el ejercicio en que se incurrieron, en la medida que constituían desembolsos que no contribuían a la transformación de inventario alguno y, en tal sentido, no podrían formar parte de los costos de transformación conforme a la NIC 2. Agregó que las erogaciones que conforman los costos de veda, costos de no producción y costos de marea sin pesca, son gastos incurridos durante las temporadas de veda, donde no hay producción en sus plantas, por lo que se realizan labores de mantenimiento a sus plantas y embarcaciones pesqueras; en tal sentido, resulta evidente que los mismos no contribuyeron a la transformación del inventario y, en consecuencia, no pueden formar parte del costo de transformación. Además, refirió que al estar los costos de veda, costos de no producción y costos de marea sin pesca compuestos parcialmente por gastos de administración y depreciaciones que no contribuyeron a darle a sus inventarios su condición ni ubicación actuales, correspondía que hayan sido reconocidos directamente en el resultado del ejercicio en que fueron incurridos.

Que respecto del tratamiento tributario aplicable a los costos de veda, costos de no producción y costos de marea sin pesca incurridos durante el ejercicio 2007, señaló que para fines del Impuesto a la Renta correspondía reconocer como parte del costo de producción, únicamente aquellos costos incurridos en la producción del bien, de modo que no resultaba posible considerar, como parte de este a los gastos de veda que están conformados básicamente por cargas de personal, depreciación de activos fijos y otros costos tales como materiales y suministros, servicios, gastos administrativos, seguros, gastos de mantenimiento, en los cuales se ha incurrido por razones ajenas a la producción, al estar prohibida la obtención de su principal materia prima durante prolongados períodos del año.

Que añadió que por remisión expresa de las normas reglamentarias de la Ley del Impuesto a la Renta a las normas contables, resulta improcedente la incorporación de elementos al costo de producción que no cumplan con los criterios contables de inclusión como costo de transformación de los bienes, por lo que las aludidas erogaciones debieron ser consideradas para fines del Impuesto a la Renta como gasto del ejercicio; e invocó la Resolución N° 01932-5-2004, en la cual se reconoce que la depreciación incurrida en períodos de veda no está vinculada a actividad productiva alguna, la misma no debe formar parte del costo de producción, sino que por el contrario, debe considerarse como un gasto del ejercicio, deducible en tanto se cumpla con el principio de causalidad.

Que finalmente, manifestó que a fin de acreditar el tratamiento contable y tributario, aplicado por la recurrente a los costos de veda y costos de no producción, adjunta informes emitidos por la firma _____, miembro de _____ y el Centro de Consultoría de _____

Que en el Punto 2 del Resultado del Requerimiento N° _____ (folios 12775 a 12789 del Expediente N° 5525-2014), la Administración señaló que verificó que los costos de veda y no producción no fueron considerados dentro de los costos de producción de harina, aceite, congelado o conservas de pescado, sino que fueron enviados a resultados directamente, según el Libro Mayor. Agregó que del análisis de la documentación presentada, advierte que dichos costos están conformados por diversos costos incurridos por las embarcaciones pesqueras y plantas de producción, tales como cargas del personal, provisión por depreciación de inmuebles, maquinaria y equipo (incluye redes y embarcaciones), materiales y suministros, servicios prestados por terceros, gastos administrativos, seguros y mantenimiento de planta, control calidad planta, chata planta, entre otros gastos.

[Handwritten signatures]



Tribunal Fiscal

N° 00925-3-2020

Que por otra parte, indicó que las actividades de la recurrente están reguladas por el Decreto Ley N° 25977, Ley General de Pesca y su Reglamento, Decreto Supremo N° 012-2001-PE, los mismos que norman la actividad pesquera con el fin de promover su desarrollo sostenido como fuente de alimentación, empleo e ingresos y asegurar un aprovechamiento responsable de los recursos hidrobiológicos, que la administración y control de la actividad pesquera en el ámbito nacional le corresponde desde su creación al Ministerio de la Producción, el cual establece durante el año vedas biológicas de los recursos pesqueros para preservar algunas especies marinas, tales como la anchoveta y la sardina; y que estas vedas se establecen durante las épocas reproductivas de la respectiva especie o cuando se cubre la cuota anual de extracción asignada.

Que añadió que dado que los periodos de veda son recurrentes año a año, debe ser entendido como una circunstancia normal del giro de la empresa (sector pesca); en consecuencia, la capacidad normal de sus medios de producción tales como embarcaciones, redes y plantas pesqueras dedicadas a extraer y procesar anchoveta, se encuentra determinada solo por los días en que estos activos podían operar, por lo que indica que debió ser tomado en consideración a efectos de ser asignados a los costos de producción, y no enviarlo directamente al gasto.

Que asimismo, mencionó que de la documentación y libros exhibidos por la recurrente verificó que al 31 de diciembre de 2007 existía un stock de harina (119,115 TM), aceite (10,620 TM), congelado (377 TM) y conserva de pescado (16,530 Cajas), y que dichos saldos provienen del stock al 31 de octubre y la producción de noviembre y diciembre 2007 en el caso de la harina y aceite de pescado; y en lo que respecta al congelado y la conserva provienen del stock al 30 de noviembre y la producción de diciembre de 2007. De lo expuesto, concluyó que parte del costo de veda, no producción y marea sin pesca, generados en dichos meses deben formar parte del inventario de los productos mencionados; sin embargo, el contribuyente envió al gasto del ejercicio el íntegro de los costos mencionados contraviniendo la imputación analógica del ingreso con el gasto que recoge el inciso a) del artículo 57 de la Ley del Impuesto a la Renta; por lo que repara por concepto de costo no devengado en el ejercicio 2007, la parte correspondiente a los costos de veda y costos de no producción que debieron formar parte del costo de inventario final de los productos terminados al 31 de diciembre de 2007.

Que del Complementario al Resultado del Requerimiento N° (folios 12841 a 12844 del Expediente N° 5525-2014), se aprecia que la Administración dejó constancia que la recurrente presentó un escrito y documentación adicional después de la notificación del Resultado del Requerimiento N° siendo que de su evaluación determinó que la recurrente realizó una adición a la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta del ejercicio 2007 por el importe de S/ 7 440 223,00⁵, el cual incluye S/ 5 739 393,00 que corresponde a resultados del ejercicio 2007; agregó que S/ 5 739 393,00 es incorporado al cálculo de la veda por temporadas y por zonas a manera de ajuste tributario, el cual finalmente incidió en el total de costo de veda que asciende a S/ 265 460 030,00, monto que fue distribuido en la producción y stock al final del ejercicio 2007 de acuerdo a las zonas (CHI - Centro Norte y CHI - Sur).

Que anota que de acuerdo a la distribución del costo de veda en producción y stock final del 2007, el costo de veda acumulado de la harina y aceite de pescado asignado a la Zona Centro Norte es de S/ 44 422 291,00 y S/ 9 755 387,00 respectivamente, y la Zona Sur es de S/ 14 105 387,00 y S/ 960 775,00; por lo que concluye que el reparo del costo de veda asciende a S/ 48 204 975,84, a fin de determinar la renta neta imponible del ejercicio 2007, conforme se detalla el Anexo N° 3; asimismo, precisa que responde disminuir a la renta neta imponible del ejercicio 2007 el reparo por costo de veda determinado en la fiscalización del ejercicio 2006 neto de la depreciación del permiso y licencia de pesca que estaba incluido en dicho concepto.

⁵ Precisa que el monto adicionado se conforma de la depreciación correspondiente a los permisos y licencias de pesca enviadas indebidamente a resultados y que el contribuyente procedió a reconocer (folio 12842 del Expediente N° 5525-2014).

Handwritten marks: a stylized '2', a large 'P', and a vertical line.



Tribunal Fiscal

N° 00925-3-2020

Que del Anexo N° 3 del Complementario al Resultado del Requerimiento N° (folio 12839 del Expediente N° 5525-2014), se aprecia que la Administración establece el importe del costo de veda no devengado en el ejercicio 2007 conforme el siguiente cuadro:

Unidad de negocio	Producción		Costo de veda, no producción y marea sin pesca (b) S/	Stock final al 31/12/2007 TM/Caja (c)	% de Stock final sobre la producción (c*100/a=d)	Costo de veda, no producción (d'a)
	Meses	TM/Caja (a)				
Harina de pescado (Zona Centro Norte)	Stock al 31/octubre y producción Nov - Dic	126 014	44 422 291,00	108 408	86.03%	38 216 496,95
Harina de pescado (Zona Sur)	Stock al 31/octubre y producción Nov - Dic	29 009	14 105 387,00	10 707	36.91%	5 206 298,34
Aceite de pescado (Zona Norte y Centro)	Stock al 31/octubre y producción Nov - Dic	24 822	9 755 387,00	10 353	41.71%	4 068 971,92
Aceite de pescado (Zona Sur)	Stock al 31/octubre y producción Nov - Dic	1 088	960 775,00	267	24.54%	235 774,18
Total Harina y Aceite			69 243 840,00			47 727 541,39
Total fresco	Dic	634	839 826,00	0		
Total congelado	Stock al 31/noviembre y producción diciembre	604	678 343,86	377	62.42%	423 422,24
Total conservas (cajas)	Stock al 31/noviembre y producción diciembre	33 733	110 229,00	16 530	49.00%	54 012,21
Total CHD			1 628 398,86			477 434,45
Total			70 872 238,86			48 204 975,84

Que cabe indicar que en el citado Anexo N° 3, la Administración precisó que el costo de veda, no producción y marea sin pesca corresponde a los costos de los meses de octubre, noviembre y diciembre de 2007, según se muestra en el cuadro precedente.

Que posteriormente, en virtud del artículo 75 del Código Tributario, la Administración a través del Requerimiento N° (folios 12911 a 12917 del Expediente N° 5525-2014), solicitó a la recurrente que presentara sus descargos respecto a la aludida observación.

Que en el Punto 7 del Anexo N° 01 del Resultado del Requerimiento N° (folios 12876 a 12891 del Expediente N° 5525-2014), la Administración dejó constancia de lo señalado por la recurrente en su escrito de 24 de junio de 2013 (folios 12846 a 12850 del Expediente N° 5525-2014) e indicó que para efecto de determinar la renta neta imponible del ejercicio 2007, el reparo al costo asciende a S/ 48 204 975,84, conforme el Anexo N° 3 al Complementario al Resultado del Requerimiento N° y el Anexo 2 al Resultado del Requerimiento N° antes citados.

Que sostiene que de las normas y argumentos vertidos, dentro de ellos la invocación de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 19413-1-2011, consideró que el reparo corresponde a los costos de veda y de no producción que debieron formar parte del costo del inventario final de productos terminados al 31 de diciembre de 2007.

Que cabe precisar que, tanto la recurrente como la Administración, coinciden en que dentro de las Cuentas - Costo de veda marina, - Costo de No Prod. CHD, Costo de no producción flota, - Costo de veda flota y - Costo de marea sin pesca, se encontraban registradas las erogaciones efectuadas por la recurrente por los costos de veda, de no producción y de marea sin pesca, que están conformados por diversos costos incurridos por las embarcaciones pesqueras y planta de producción, tales como cargas del personal, provisión por depreciación de inmuebles, maquinaria y equipo (incluye redes y embarcaciones), materiales y suministros, servicios prestados por terceros, gastos administrativos, seguros, mantenimiento y mantenimiento planta, control calidad planta, chata planta, entre otros conceptos.



Tribunal Fiscal

N° 00925-3-2020

Que de acuerdo con el artículo 20 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF, modificado por Decreto Legislativo N° 945, vigente para el caso de autos, la renta bruta está constituida por el conjunto de ingresos afectos al impuesto que se obtenga en el ejercicio gravable, precisando que cuando tales ingresos provengan de la enajenación de bienes, la renta bruta estará dada por la diferencia existente entre el ingreso neto total proveniente de dichas operaciones y el costo computable de los bienes enajenados. Asimismo, dicho artículo establece que el ingreso neto total resultante de la enajenación de bienes se establecerá deduciendo del ingreso bruto las devoluciones, bonificaciones, descuentos y conceptos similares que respondan a las costumbres de la plaza, agregando que por costo computable de los bienes enajenados, se entenderá el costo de adquisición, producción o construcción, o, en su caso, el valor de ingreso al patrimonio o valor en el último inventario determinado conforme a ley, ajustados de acuerdo a las normas de ajuste por inflación con incidencia tributaria.

Que el numeral 2 del referido artículo 20 señala que se entenderá por costo de producción o construcción, al costo incurrido en la producción o construcción del bien, el cual comprende: los materiales directos utilizados, la mano de obra directa y los costos indirectos de fabricación o construcción.

Que por su parte, el inciso a) del artículo 11 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 122-94-EF, modificado por Decreto Supremo N° 134-2004-EF, establece que en el caso de la enajenación de bienes o transferencia de propiedad a cualquier título, el costo computable será el costo de adquisición o el costo de producción o construcción o el valor de ingreso al patrimonio o el valor en el último inventario, según corresponda, siendo que en el numeral 3 del citado inciso a) prevé que existe costo de producción o construcción, cuando el bien ha sido producido, construido o creado por el propio contribuyente.

Que el inciso e) del referido artículo 11 del citado reglamento, según texto aplicable al caso de autos, señalaba que para la determinación del costo computable de los bienes o servicios, se tendrán en cuenta supletoriamente las normas que regulan el ajuste por inflación con incidencia tributaria, las Normas Internacionales de Contabilidad y los principios de contabilidad generalmente aceptados, en tanto no se opongan a lo dispuesto en la ley y en este reglamento.

Que la Primera Disposición Final del Decreto Supremo N° 134-2004-EF establece que se entiende que la mención a "costos indirectos de fabricación o construcción" a que se refiere el numeral 2 del artículo 20 de la Ley del Impuesto a la Renta, corresponde al concepto de "gastos de producción indirectos señalado en la Norma Internacional de Contabilidad relacionada con las Existencias.

Que el párrafo 6 de la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) 2 - Inventarios⁶, define a los inventarios como los activos: a) mantenidos para ser vendidos en el curso normal de la operación; (b) en proceso de producción con vistas a esa venta; o (c) en forma de materiales o suministros, para ser consumidos en el proceso de producción, o en la prestación de servicios.

Que el párrafo 10 de la NIC 2 señala que el costo de los inventarios comprenderá todos los costos derivados de su adquisición y transformación, así como otros costos en los que se haya incurrido para darles su condición y ubicación actuales.

⁶ Modificada a diciembre de 2003 y oficializada mediante Resolución N° 034-2005-EF/93.01 del Consejo Normativo de Contabilidad, cuya vigencia es aplicable a los Estados Financieros que inician el 1 de enero de 2006.

Handwritten initials: "z p y"



Tribunal Fiscal

N° 00925-3-2020

Que el párrafo 12 de la NIC 2 establece que los costos de transformación de los inventarios comprenderán aquellos costos directamente relacionados con las unidades producidas, tales como la mano de obra directa. También comprenderán una parte, calculada de forma sistemática, de los costos indirectos, variables o fijos, en los que se haya incurrido para transformar las materias primas en productos terminados.

Que adicionalmente, el párrafo 15 de la referida norma dispone que deben incluirse en el costo de los inventarios, otros costos, siempre que se hubiera incurrido en ellos para dar a los mismos su condición y ubicación actuales; por ejemplo, podrá ser apropiado incluir, como costo de los inventarios, algunos costos indirectos no derivados de la producción, o los costos del diseño de productos para clientes específicos.

Que en el párrafo 16 de la citada norma se expresan como ejemplos de costos que debe ser excluidos del costo de los inventarios, y por tanto reconocidos como gastos del período en el que se incurren a: i) las cantidades anormales de desperdicio de materiales, mano de obra u otros costos de producción; ii) los costos de almacenamiento, a menos que sean necesarios en el proceso productivo, previos a un proceso de elaboración ulterior; iii) los costos indirectos de administración que no hayan contribuido a dar a los inventarios su condición y ubicación actuales; y iv) los costos de venta.

Que en el campo de la doctrina contable se tiene que Polimeni, Fabozzi y Adelberg⁷ señalan que los elementos del costo de un producto o sus componentes son los materiales directos, la mano de obra directa y los costos indirectos de fabricación.

Que agregan los citados autores que en un sistema de costeo por proceso, en el que las unidades y los costos fluyen por los departamentos que realizan los diferentes procesos, se utiliza un informe de costo de producción en el cual se presentan todos los costos imputables al departamento o centro de costos, el cual se compone de cuatro pasos: (i) cantidades (flujo físico de unidades que ingresan y salen del departamento); (ii) producción equivalente (suma de las unidades en proceso expresadas en término de terminadas más las realmente terminadas); (iii) costos por contabilizar (costos agregados o recibidos en el período, por totales y por unidad); y (iv) costos contabilizados (distribución de los costos acumulados entre las unidades en proceso, unidades terminadas y transferidas a otro proceso o al inventario de productos terminados).

Que por su parte, Finney y Miller⁸ señalan que para que los costos sean inventariables, esto es, para determinar el costo de los productos en existencia y su posterior costo de ventas, "debe haber una conexión entre el costo y la adquisición o producción de artículos para la venta", lo cual coincide con lo mencionado en el párrafo 12 de la NIC 2, antes glosado.

Que en las Resoluciones N° 00898-4-2008 y 11969-3-2014, este Tribunal estableció que solo es posible incluir dentro del costo de las existencias, aquellos gastos indirectos que no sean de producción, en la medida que permitan o contribuyan a poner las existencias en su ubicación y condiciones actuales para su venta, esto es, a la condición en general del producto terminado y a su mantenimiento en condiciones de ser vendido.

Que además, este Tribunal mediante la Resolución N° 00261-1-2007, ha señalado que: i) el reconocimiento de un gasto debe producirse cuando efectivamente se ha devengado, esto es, cuando se haya producido y sea susceptible de ser determinado o medido de manera confiable, (ii) el reconocimiento de un gasto en el cual se espera beneficios económicos futuros, debe ser considerado como costo de activo, y de aquel que no se espera ello, dado que no resulta posible relacionarlo con

⁷ Polimeni, Ralph; Fabozzi, Frank; y Adelberg, Arthur. Contabilidad de Costos: Conceptos y aplicaciones para la toma de decisiones gerenciales. Tercera Edición, Mc Graw-Hill Interamericana, S.A., Colombia, 1997, página 12.

⁸ Finney y Miller Curso de Contabilidad - Introducción I, Sexta Edición, Unión Tipográfica Editorial Hispano - Americana (UTEHA), México, 1977, páginas 300 y 301. Citado en la Resolución N° 00898-4-2008.



Tribunal Fiscal

N° 00925-3-2020

beneficios económicos a futuro susceptibles de ser obtenidos por la empresa, debe ser reconocidos directamente en el estado de ganancias y pérdidas como gastos operativos, y (iii) la NIC 2 requiere para el reconocimiento de los costos, la relación directa de dichos gastos con los bienes producidos, además que el costo sea determinado en forma confiable, esto es, que sea posible de ser medido al momento de la producción.

Que de acuerdo con las normas, criterios y doctrina antes citados, los costos de producción comprenden a todos los desembolsos en que directa o indirectamente se hubiera incurrido para la obtención del bien transformado, incluyendo también a otros gastos necesarios para colocar a dicho bien en su ubicación y condiciones actuales para su venta.

Que como se observa del cuadro detallado en el Anexo N° 3 del Complementario al Resultado del Requerimiento N° , a fin de calcular el reparo, del total de costos de veda, no producción y marea sin pesca, la Administración únicamente determinó aquella parte que debía imputarse al stock final de las existencias al 31 de diciembre de 2007 (harina, aceite, congelado y conservas de pescado), por la suma de S/ 48 204 975,84, sustentándose en que no necesariamente debe haber producción, para que los costos indirectos fijos de fabricación sean asignados a la producción del ejercicio, y porque además, dado que los periodos de veda son recurrentes año a año, estos constituyen circunstancias normales para una empresa pesquera como la recurrente; en consecuencia, considera que la capacidad normal de los medios de producción, tales como embarcaciones, redes y plantas pesqueras dedicadas a extraer y procesar anchoveta, se encuentra determinada no solo por los días en que estos activos podían operar, lo debió ser tomado en consideración a efectos de ser asignados a los costos de producción, y no enviarlo directamente al gasto; en tal sentido, indica que en aplicación de la NIC 2, la recurrente debió asignar los costos indirectos fijos, incurridos en periodos de veda, a los costos de producción y no enviarlos directamente al resultado, como hizo la recurrente.

Que sobre el particular, la recurrente aduce que en el ejercicio fiscalizado (2007), por la actividad pesquera que desarrolla, no podía determinar una capacidad normal de producción, no solo por la imprevisibilidad de los días de pesca y por la alta volatilidad en la biomasa disponible, sino por el marco regulatorio vigente en el ejercicio 2007, en el cual no existían cuotas asignadas a las embarcaciones; por lo tanto, si bien resulta de aplicación la NIC 2 durante dicho periodo, no podía estimar razonablemente una capacidad normal de producción, y en ese sentido consideró que los gastos de veda no pueden formar parte del costo de producción.

Que de lo antes expuesto, se tiene que tanto la Administración como la recurrente consideran que para el caso de autos resulta de aplicación la NIC 2^o, de acuerdo con lo previsto en el inciso e) del artículo 11 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, por lo que la controversia se centra en determinar si resultaba posible determinar la capacidad normal de producción, la cual permitiría atribuir los costos de veda, no producción y marea sin pesca al costo de producción, como costos indirectos fijos de fabricación, o si deben considerarse gasto del ejercicio.

Que al respecto, el párrafo 13 de la mencionada NIC 2 señala que el proceso de distribución de los costos indirectos fijos a los costos de transformación se basará en la capacidad normal de trabajo de los medios de producción; entendiéndose como capacidad normal a la producción que se espera conseguir en circunstancias normales, considerando el promedio de varios periodos o temporadas, y teniendo en cuenta la pérdida de capacidad que resulta de las operaciones previstas de mantenimiento; precisa que puede usarse el nivel real de producción siempre que se aproxime a la capacidad normal. La cantidad de costo indirecto fijo distribuido a cada unidad de producción no se incrementará como consecuencia de un nivel bajo de producción, ni por la existencia de capacidad ociosa; y los costos indirectos no distribuidos se reconocerán como gastos del periodo en que han sido incurridos. Asimismo, se señala que en

^o Conforme se aprecia del folio 13599/reverso de la Resolución de Intendencia N° presentado por la recurrente (folio 13673 del Expediente N° 5525-2014)).

y del escrito de apelación

2 P Y



Tribunal Fiscal

N° 00925-3-2020

periodos de producción anormalmente alta, la cantidad de costo indirecto distribuido a cada unidad de producción se disminuirá, de manera que no se valoren los inventarios por encima del costo. Los costos indirectos variables se distribuirán, a cada unidad de producción, sobre la base del nivel real de uso de los medios de producción.

Que al respecto, Polimeni, Fabozzi y Adelberg¹⁰ señalan que los costos indirectos de fabricación, debido a que son un elemento indirecto del costo del producto, no pueden asociarse en forma fácil o conveniente a una orden o departamento específico, por ello comúnmente se emplea una modificación de un sistema de costo real, denominado costo normal, en el que los costos se acumulan a medida que estos se incurren, con excepción de los costos indirectos de fabricación, los que se aplican a la producción en base a los insumos reales (horas, unidades) multiplicados por una tasa predeterminada de aplicación de costos indirectos de fabricación.

Que los citados autores definen a la capacidad productiva normal, como aquella que se basa en la capacidad práctica ajustada por la demanda a largo plazo del producto por parte de los clientes, que es utilizada por las empresas que consideran que el costo de un producto debe basarse en un costo promedio que tenga en cuenta interrupciones relacionadas con la producción y las fluctuaciones recurrentes en la demanda de los clientes. Definen a la capacidad práctica como la máxima capacidad esperada cuando la planta opera a un nivel de eficiencia planeado, teniendo en cuenta interrupciones previsibles e inevitables en la producción, pero sin considerar la falta de pedidos de venta.

Que sobre el particular, se ha señalado que *"la distribución de los costes indirectos fijos se basa en la capacidad normal de las instalaciones de producción. Cualquier ineficiencia debe reconocerse en resultados, clasificándose como otros gastos, o, si una entidad clasifica sus gastos por función, dentro de la función apropiada. Al determinar qué constituye la capacidad normal, deben considerarse los siguientes factores:*

- *La naturaleza del negocio, factores económicos, el saldo del ciclo de vida del producto y la fiabilidad de las previsiones;*
- *La capacidad y la utilización esperada de las instalaciones de producción, incluyendo las operaciones de mantenimiento y las interrupciones que se hayan planificado; y*
- *Los niveles esperados de actividad a alcanzar de media a lo largo de una serie de periodos, ajustados por el efecto de fluctuaciones o circunstancias no usuales"*¹¹.

Que por su parte, Jiménez Montañés y Villaluenga de Gracia¹² señalan que *"(...) la NIC-2.13 define de forma más concreta la capacidad normal como "la producción que se espera conseguir en circunstancias normales, considerando el promedio de varios ejercicios o temporadas, y teniendo en cuenta la pérdida de capacidad que resulta de las operaciones previstas de mantenimiento". No dice el número de ejercicios o temporadas para el cálculo promedio de la producción. A este respecto, la mayoría de los autores coinciden en señalar que la capacidad normal se determina sobre la base de la producción de tres años representativos o de producción normal (excluidos los que presenten anomalías) de los 5 años precedentes o la producción prevista para los tres o cinco años."*

Que asimismo, refiere que para el cálculo de la capacidad como promedio de varios ejercicios, se debe tomar la producción de los años normales o que tienen una producción entre el valor de la capacidad práctica y el valor de la producción del año.

¹⁰ Polimeni, Ralph; Fabozzi, Frank; y Adelberg, Arthur. op. cit, páginas 125 a 127.

¹¹ Las NIIF Comentadas, Guía Práctica de KPMG para comprender las Normas Internacionales de Información Financiera. Edición 2011-2012. Editorial Aranzadi S.A., Navarra, pág. 505.

¹² El costo de producción de las existencias valorado al nivel de utilización de la capacidad normal.

Fuente: <https://dialnet.unirioja.es/descarga/articulo/4171957.pdf>. Fecha de Consulta: 22 de enero de 2020.



Tribunal Fiscal

N° 00925-3-2020

Que de la norma y doctrina contable en referencia, se tiene que la capacidad normal de una empresa es la producción que se espera conseguir en circunstancias normales, considerando el promedio de varios ejercicios o temporadas¹³, teniendo en cuenta la pérdida de capacidad que resulta de las operaciones previstas de mantenimiento, entre otras, cuando estas estén relacionadas con la producción del producto, en cuyo caso los costos fijos indirectos de fabricación formarán parte del costo de producción, determinados en función del promedio de varios ejercicios o temporadas.

Que en el Informe General de Auditoría elaborado por la Administración (folio 13326 del Expediente N° 5525-2014), se indica que la recurrente se dedica a la actividad pesquera, que incluye la extracción de recursos hidrobiológicos y su transformación en harina y aceite de pescado, la elaboración de conservas de pescado y a la venta directa de pescado fresco y congelado, así como a la comercialización de estos productos, tanto en el mercado nacional como en el exterior.

Que cabe señalar que las actividades de la recurrente realizadas durante el 2007 se encontraban reguladas por el Decreto Ley N° 25977, Ley General de Pesca y su reglamento aprobado por el Decreto Supremo N° 012-2001-PE; normatividad en la que se establecía que la administración y control de la actividad pesquera en el ámbito nacional era asumida por el Ministerio de la Producción - PRODUCE, entidad que además de organizar y centralizar la información estadística, económica y financiera propias de la actividad pesquera, de acuerdo con las citadas normas, sobre la base del Informe Técnico emitido por IMARPE, era la encargada de establecer las vedas biológicas de anchoveta y sardina durante etapas reproductivas para preservar los recursos, así como los periodos de captura; tal como se observa de las resoluciones ministeriales emitidas por dicha entidad¹⁴, en las que se establecieron los periodos de veda, lapso en el cual las actividades extractivas de la recurrente se encontraban suspendidas.

Que sobre los periodos de captura o extracción, del Documento de Trabajo N° Evaluación de las cuotas individuales transferibles en la pesquería de anchoveta peruana⁵, se aprecia que en el ejercicio 2007, se establecieron dos temporadas reglamentadas de pesca, la primera que abarcaba los periodos del 10/04/2007 al 14/04/2007, 02/05/2007 al 11/05/2007 y 01/06/2007 al 11/06/2007 y la segunda, del 17/11/2007 al 30/11/2007 y 06/12/2007 al 15/12/2007, con una duración de 26 y 24 días, respectivamente, esto es, en el ejercicio 2007 tuvo una actividad de pesca de 50 días.

Que al respecto, en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 19413-1-2011 se indicó que si bien resulta deducible la depreciación y las erogaciones vinculadas a activos paralizados temporalmente, al tratarse de activos que forman parte del proceso productivo de la empresa, correspondía que el contribuyente considerase parte de los gastos por planta parada dentro del costo de producción de las existencias, por lo que parte de dichas erogaciones debieron mantenerse en el inventario final y no afectar a resultados directamente.

Que de la normativa y jurisprudencia citadas así como de los hechos expuestos se tiene que en el ejercicio 2007 la recurrente tuvo periodos de producción y periodos de veda; sin embargo, ello no obstaba para que pudiese determinar su capacidad normal de producción sobre la base de los ejercicios anteriores como en efecto lo hizo para el ejercicio 2009, conforme ella misma admite, al precisar que para determinar la capacidad normal del ejercicio 2009 tomó en cuenta el promedio de la capacidad de

¹³ Según la RAE la palabra "temporada" se define como el espacio de varios días, meses o años que se consideran aparte formando un conjunto; y como el tiempo durante el cual se realiza habitualmente algo.

Fuente: <https://dle.rae.es/?w=temporada>. Fecha de consulta: 22 de enero de 2020.

¹⁴ Conforme se aprecia por ejemplo en la Resoluciones Ministeriales N° 004-2007-PRODUCE, 011-2007-PRODUCE, 066-2007-PRODUCE y 099-2007-PRODUCE, entre otras.

¹⁵ Dirección General de Extracción y Producción Pesquera para Consumo Humano Indirecto. Despacho Viceministerial de Pesca y Acuicultura. Ministerio de la Producción. Página 22.

Fuente: <https://www.produce.gob.pe/documentos/pesca/dgchi/publicaciones/Documento-de-Trabajo-002-2016.pdf>. Fecha de consulta: 22 de enero de 2020.

Handwritten marks: a stylized 'z' or '2', a large 'P', and a vertical line.



Tribunal Fiscal

N° 00925-3-2020

producción de los últimos tres años, esto es de los años 2006 a 2008, de allí que sí resultaba posible que determinara la distribución de costos indirectos fijos a los costos de transformación en el ejercicio 2007, en función de la capacidad normal de producción, aplicando el párrafo 13 de la mencionada NIC 2, y no enviar la totalidad de los montos por costo de veda, costo de no producción y marea sin pesca, al gasto y así afectar los resultados del ejercicio.

Que adicionalmente, resulta pertinente indicar que el hecho que durante el ejercicio bajo análisis, la recurrente estuviese habilitada para extraer los productos hidrobiológicos durante 50 días en lo que denomina no constituye un impedimento para establecer razonablemente una capacidad normal de producción, toda vez que en el presente caso, esta se determina en función de toneladas métricas y no de días de labor, más aún si como se observa del cuadro precedente contaba con un stock final de mercadería del último trimestre del ejercicio 2007 tratándose de harina de pescado proveniente de la zona centro norte y zona sur y aceite de pescado (86.03%, 36.91%, 41.71% y 24.54%, respectivamente); así como de los últimos dos meses del año, tratándose de pescado congelado y conservas de pescado (62.42% y 49% respectivamente) que correspondía que estuviesen incididos por el costo indirecto de fabricación respectivo.

Que sin embargo, la Administración consideró el total de los costos de veda incurridos en los meses de octubre, noviembre y diciembre 2007 en el costo de las unidades producidas en dichos meses, atribuyéndole al stock final del ejercicio (inventario final) una parte proporcional equivalente a dicho inventario, conforme se advierte del Anexo N° 3 del Complementario al Resultado del Requerimiento N° , sin establecer previamente la capacidad normal correspondiente para el ejercicio 2007, a efecto de atribuir el costo indirecto de fabricación proveniente del costo de veda, costo de no producción y marea sin pesca, por lo que procede revocar la apelada en este extremo, a fin de que la Administración recalculé dicho costo y emita un nuevo pronunciamiento sobre el reparo bajo examen, conforme con lo antes señalado y de acuerdo con lo previsto en el párrafo 13 de la NIC 2.

Que respecto de lo señalado por la recurrente, en el sentido de que el concepto de capacidad normal hace alusión a negocios respecto de los cuales la gerencia puede estimar la producción esperada con fiabilidad, circunstancia que puede no presentarse en todos los casos, como por ejemplo, el negocio de pesca industrial que ella realiza, cabe indicar que el párrafo 13 de la NIC 2 no hace distinción entre empresas sin paralizaciones o con paralizaciones periódicas, y en consecuencia, tampoco distingue si las paralizaciones son o no planeadas, por lo que tal argumento carece de sustento.

Que sobre lo manifestado por la recurrente referido a que no podía estimar razonablemente una capacidad normal de producción no sólo por la imprevisibilidad de los días de pesca ni por la alta volatilidad en la biomasa disponible, sino por el marco regulatorio vigente en el ejercicio acotado, cabe indicar que la recurrente no demostró lo afirmado al respecto, siendo además que como ella afirma, a partir del ejercicio 2009 utilizó el método de capacidad normal, conforme se ha expuesto precedentemente.

Que finalmente en cuanto a las conclusiones arribadas en los informes elaborados por las distintas consultoras así como Universidad del Pacífico, según las cuales para establecer un costo de producción debe existir una producción asociada, cabe indicar que contrariamente a ello, el párrafo 13 de la NIC 2 permite determinar una capacidad normal de producción aun cuando existan costos de veda o de no producción, al constituir costos fijos indirectos de fabricación, los que deben ser determinados en función de la capacidad normal de producción.

Costo de veda neto a deducir proveniente de la fiscalización del ejercicio 2006

Que la recurrente solicita que se esté a lo que se resuelva en el procedimiento de apelación relativo al Impuesto a la Renta del ejercicio 2006 signado bajo el Expediente N° 2288-2012, el mismo que se encuentra pendiente de resolución; en ese sentido, indica que se remite a los argumentos esgrimidos en



Tribunal Fiscal

N° 00925-3-2020

dicho procedimiento de fiscalización y en las instancias de reclamación y apelación correspondientes a la resolución de determinación emitida por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2006.

Que la Administración señala que teniendo en cuenta el análisis y conclusiones a las que arribó al analizar el reparo por costo de veda, corresponde mantener la deducción a la renta neta del ejercicio 2007, de acuerdo al punto 2 del Anexo N° 4 a la Resolución de Determinación N° correspondiente al reparo por costo de veda determinado en la fiscalización del ejercicio 2006 y que es deducible en el ejercicio 2007, como consecuencia de las ventas del producto final en este último ejercicio.

Que según se aprecia del Anexo N° 2 de la Resolución de Determinación N° (folios 13571 y 13573 del Expediente N° 5525-2014), la Administración consideró en la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2007, una deducción ascendente a S/ 10 217 024,00 denominada "costo de veda neto a deducir" que proviene del reparo por costo de veda no devengado efectuado en el ejercicio 2006, contenido en la Resolución de Determinación N°

Que al respecto, cabe señalar que la citada Resolución de Determinación N° (folios 14235 a 14274 del Expediente N° 5525-2014), fue reclamada, habiendo la Administración emitido la Resolución de Intendencia N° (folios 14275 a 14307 del Expediente N° 5525-2014), contra la cual interpuso un recurso de apelación que viene tramitándose ante este Tribunal con el Expediente N° 2288-2012, conforme se advierte del Sistema de Información del Tribunal Fiscal – SITFIS, el cual se encuentra pendiente de pronunciamiento, por lo que considerando que en dicho procedimiento contencioso se dilucidará si dicho reparo se encuentra arreglado a ley, lo cual tiene incidencia en la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2007 materia del presente caso, corresponde revocar la resolución apelada en dicho extremo, a efecto que la Administración esté a lo que se resuelva en dicho procedimiento y emita un nuevo pronunciamiento.

Resolución de Multa N°

Que el numeral 1 del artículo 178 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, modificado por Decreto Legislativo N° 953, aplicable al presente caso, establece que constituía infracción, 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 la Resolución de Multa N° (folios 13574 y 13575 del Expediente N° 5525-2014) fue emitida por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, sobre la base de la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2007 contenida en la Resolución de Determinación N°, así como la declaración rectificatoria presentada por el citado tributo y periodo.

Que en vista que esta instancia ha dispuesto que la Administración emita un nuevo pronunciamiento con relación a los reparos por costo de veda enviado a resultados en el ejercicio 2007 y por costo de veda neto a deducir originado en la fiscalización del ejercicio 2006, reparos contenidos en la citada Resolución de Determinación N° corresponde resolver en el mismo sentido para la sanción que se sustenta en aquella, por lo que se revoca la apelada en dicho extremo, debiendo la Administración también dictar un nuevo pronunciamiento sobre la multa, acorde con lo señalado.



Tribunal Fiscal

N° 00925-3-2020

II. Resolución de Intendencia N°

(Expediente N° 3085-2015)

Resolución de Determinación N°

- Impuesto a la Renta del ejercicio 2008

Costo de veda enviado a resultados

Que cabe indicar que tanto la Administración como la recurrente, en este extremo reiteran los argumentos expuestos para sustentar y desvirtuar, respectivamente, el reparo al costo de veda, no producción y marea sin pesca correspondiente al ejercicio 2007.

Que asimismo, en su recurso de apelación, la recurrente señala que sin perjuicio de disponer que la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2008, esté a lo que se resuelva en la controversia que se sigue respecto del ejercicio 2007, solicita que este Tribunal se sirva disponer la devolución de los pagos indebidos o en exceso realizados por concepto de los reparos que son materia de impugnación.

Que en el caso de autos, la Administración en la resolución apelada (folio 6708/reverso del Expediente N° 3085-2015), precisa que para el ejercicio 2008, tuvo 52 días de actividad de captura o pesca.

Que de los Anexos N° 2 y 4 de la Resolución de Determinación N° (folios 6461 a 6482 y 6484 del Expediente N° 3085-2015), se observa que la Administración reparó la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2008, al determinar que correspondía que los conceptos de costo de veda, no producción y marea sin pesca, formen parte del costo del inventario final de productos terminados al 31 de diciembre de 2008 (harina, aceite, congelado o conservas de pescado), por la suma de S/ 51 096 748,00.

Que mediante el Punto 3 del Anexo N° 1 al Requerimiento N° (folios 6313 y 6314 del Expediente N° 3085-2015), la Administración solicitó a la recurrente que sustente por escrito, las razones por las cuales el costo de veda, no producción y marea sin pesca no afectaron al costo de producción del ejercicio, sino que fueron enviados a resultados directamente a través de las siguientes cuentas contables:

Cuenta contable	Monto (S/)
Costo de veda marina	157 387 021,42
Costo de No Prod CHD	10 347 117,81
Costo de No Producción Flota	3 067 432,68
Costo de veda flota	152 274 660,08
Costo de veda flota	-4 391,33
Costo marea sin pesca CHD	2 646 675,98
Marea sin pesca sur	4 896 918,75
Total costo (*)	330 615 435,39

(*) Según Libro Diario y el Balance de Comprobación exhibido por el contribuyente

Que adicionalmente, también le requirió adjuntar la determinación y cálculo de los importes arriba mencionados, consignando las cuentas contables involucradas, el detalle y cuantificación de los conceptos que los conforman, tales como: provisión por depreciación de embarcaciones, gastos de manos de obra, participación de los trabajadores pesqueros, seguro de embarcaciones, mantenimiento y reparación de las embarcaciones, víveres, permisos de pesca, prestaciones a la Caja de Beneficio Social del Trabajador, entre otros, así como los ratios, índices, porcentajes y otros similares que sirvieron para determinar y calcular tales importes; así como presente el costo de veda acumulado por las plantas pesqueras y por embarcaciones.

2 P V



Tribunal Fiscal

N° 00925-3-2020

Que en el Punto 3 del Resultado del Requerimiento N° (folios 6288 a 6305 del Expediente N° 3085-2015), la Administración dejó constancia del escrito y documentación presentada por la recurrente e indicó que verificó que los costos de veda y no producción no han sido considerados dentro de los costos de producción de harina, aceite, congelado o conservas de pescado, sino que fueron enviados a resultados directamente. Agregó que del análisis de la documentación presentada, advierte que dichos costos están conformados por diversos costos incurridos por las embarcaciones pesqueras y planta de producción, tales como cargas del personal, provisión por depreciación de inmuebles, maquinaria y equipo (incluye redes y embarcaciones), materiales y suministros, servicios prestados por terceros, gastos administrativos, seguros, mantenimiento y mantenimiento planta, control calidad planta, chata planta, entre otros gastos.

Que por otra parte, indicó que las actividades de la recurrente están reguladas por el Decreto Ley N° 25977, Ley General de Pesca y su reglamento aprobado por Decreto Supremo N° 012-2001-PE, los cuales norman la actividad pesquera con el fin de promover su desarrollo sostenido como fuente de alimentación, empleo e ingresos y asegurar un aprovechamiento responsable de los recursos hidrobiológicos, optimizando los beneficios económicos, en armonía con la preservación del medio ambiente y la conservación de la biodiversidad. Añadió que la administración y control de la actividad pesquera en el ámbito nacional le corresponde desde su creación al Ministerio de la Producción, el cual establece durante el año, vedas biológicas de los recursos pesqueros para preservar algunas especies marinas tales como la anchoveta y la sardina.

Que agregó que los periodos de veda mencionados afectan las operaciones de la recurrente por cuanto limitan la captura de especies marinas destinadas a la producción de harina y aceite de pescado, y que la producción de conservas de pescado no se ve afectada por estas restricciones; por lo que en esa línea, refiere que en el año 2008 las vedas decretadas para la extracción de anchoveta sumaron entre 223 y 359 días, siendo que a partir de ello deduce que solo se permitieron entre 143 y 7 días para pescar, de acuerdo al cuadro presentado por la recurrente denominado "Control de días de producción y veda 2008".

Que añadió que dado que los periodos de veda son recurrentes año a año, tal situación debe ser entendida como una circunstancia normal del giro de la empresa y que en consecuencia, la capacidad normal de sus medios de producción tales como embarcaciones, redes y plantas pesqueras dedicadas a extraer y procesar anchoveta, se encuentra determinada solo por los días en que estos activos podían operar, por lo que indica que debió ser tomado en consideración a efectos de ser asignados a los costos de producción y no enviarlo directamente al gasto del ejercicio.

Que asimismo, señaló que de la documentación y libros exhibidos por la recurrente verificó que al 31 de diciembre de 2008 existe un stock de harina (109,521 TM), aceite (29,065 TM), congelado (328 TM) y conserva de pescado (22,348 Cajas), y que dichos saldos provienen del stock al 31 de octubre y la producción de noviembre y diciembre 2008 en el caso de la harina y aceite de pescado y en lo que respecta al congelado y la conserva provienen del stock al 30 de noviembre y la producción de diciembre de 2008. De lo expuesto, concluye que parte del costo de veda, no producción y marea sin pesca, generados en dichos meses deben formar parte del inventario de los productos mencionados; sin embargo, el contribuyente envió al gasto del ejercicio el íntegro de los costos mencionados contraviniendo la imputación analógica del ingreso con el gasto que recoge el inciso a) del artículo 57 de la Ley del Impuesto a la Renta; por lo que repara por concepto de costo no devengado en el ejercicio 2008, la parte correspondiente al costo de veda y de no producción que debieron formar parte del costo de inventario final de los productos terminados al 31 de diciembre de 2008. Invoca la Resolución del Tribunal Fiscal N° 19413-1-2011.

Que del Anexo N° 4 del citado resultado del requerimiento y de los cuadros por el costo de veda distribuido en producción y stock final 2008 (folio 5796, 5797 y 6273 del Expediente N° 3085-2015), se aprecia que la Administración establece el importe del costo de veda no devengado en el ejercicio 2008 conforme el siguiente cuadro:

z P Y



Tribunal Fiscal

N° 00925-3-2020

Unidad de negocio	Producción		Costo de veda, no producción y marea sin pesca (b) S/	Stock final al 31/12/2008 TM/Caja (c)	% de Stock final sobre la producción (c*100/a=d)	Costo de veda, no producción (d*a)
	Meses	TM/Caja (a)				
Harina de pescado (Zona Centro Norte)	Stock al 31/octubre y producción Nov – Dic	117 108	37 473 651,00	105 239	90%	33 675 938,00
Harina de pescado (Zona Sur)	Stock al 31/octubre y producción Nov – Dic	10 173	9 901 000,00	4 281	42,00%	4 166 730,00
Aceite de pescado (Zona Norte y Centro)	Stock al 31/octubre y producción Nov – Dic	34 152	14 754 244,00	28 057	82,00%	12 120 673,00
Aceite de pescado (Zona Sur)	Stock al 31/octubre y producción Nov – Dic	1 773	1 689 029,00	1 008	57,00%	960 504,00
Total Harina y Aceite			63 817 923,00			50 923 845,00
Total fresco	Dic	73	1 649 195,00	0	0,00%	0
Total congelado	Stock al 30/noviembre y producción diciembre	385	73 403,00	328	85,00%	62 575,00
Total conservas (cajas)	Stock al 30/noviembre y producción diciembre	23 239	114 731,00	22 348	96,00%	110 328,00
Total CHD			1 837 329,00			172 903,00
Total			65 655 252,00			51 096 748,00

Que como se observa del cuadro precedente, a fin de calcular el reparo, del total de los costos de veda, no producción y marea sin pesca, la Administración únicamente determinó aquella parte que debía imputarse al stock final de las existencias al 31 de diciembre de 2008 (harina, aceite, congelado o conservas de pescado), por la suma de S/ 51 096 836,22; sustentándose en que no necesariamente tiene que haber producción en todo el periodo para que los costos indirectos fijos de fabricación sean asignados a la producción del ejercicio y porque además, dado que los periodos de veda son recurrentes año a año, estos constituyen circunstancias normales para la recurrente; por lo tanto, considera que en aplicación de la NIC 2 – Inventarios, se debieron asignar los costos indirectos fijos, incurridos en periodos de veda a los costos de producción, y no enviarlos directamente al resultado como hizo la recurrente.

Que cabe indicar que para el ejercicio 2008 se mantuvieron vigentes tanto la norma contable (NIC 2) como las normas del Impuesto a la Renta y normas sectoriales citadas en el análisis correspondiente a la resolución de determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2007, siendo que en el ejercicio 2008 de acuerdo con la verificación efectuada por la Administración, el periodo de extracción o captura se incrementó a 52 días.

Que del análisis de la norma y doctrina contable efectuado en la presente resolución con motivo del reparo por concepto de costo de veda no devengado en el ejercicio 2007, se determinó que la capacidad normal de una empresa es la producción que se espera conseguir en circunstancias normales, considerando el promedio de varios ejercicios o temporadas, teniendo en cuenta la pérdida de capacidad que resulta de las operaciones previstas de mantenimiento, cuando estas estén relacionadas con la producción del producto, en cuyo caso los costos fijos indirectos de fabricación formarán parte del costo de producción, determinados en función del promedio de varios ejercicios o temporadas.

Que como se ha señalado en el acápite del análisis del reparo por el concepto de costo de veda no devengado en el ejercicio 2007, el proceso productivo de la recurrente se llevaba a cabo por temporadas, que comprendían los días que legalmente se encontraba autorizada¹⁶ a efectuar la actividad de la extracción del recurso de la anchoveta y su procesamiento¹⁷.

¹⁶ Para el ejercicio 2008, de acuerdo con Documento de Trabajo N° 002-2016-DECHI - Evaluación de las cuotas individuales transferibles en la pesquería de anchoveta peruana (*Engraulis ringens*) Stock Norte Centro, citado

Handwritten signatures and initials at the bottom of the page.



Tribunal Fiscal

N° 00925-3-2020

Que en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 19413-1-2011 se indicó que si bien resulta deducible la depreciación y las erogaciones vinculadas a activos paralizados temporalmente, al tratarse de activos que forman parte del proceso productivo de la empresa, correspondía que el contribuyente considerase parte de los gastos por planta parada dentro del costo de producción de las existencias, por lo que parte de dichas erogaciones debieron mantenerse en el inventario final y no afectar a resultados directamente.

Que por las disposiciones citadas precedentemente y los hechos expuestos en la presente resolución, resulta de aplicación el párrafo 13 de la NIC 2, esto es, que la distribución de costos indirectos fijos de fabricación se determina en función de la capacidad normal de producción, con el fin de que los costos no se sobrevaloren ni se subvalúen.

Que en el presente caso, al igual que en el ejercicio 2007, la recurrente tuvo periodos de producción y periodos de veda; sin embargo, ello no obstaba para que pudiese determinar su capacidad normal de producción sobre la base de los períodos anteriores, aplicando el párrafo 13 de la mencionada NIC 2, y no enviar la totalidad de los montos por costo de veda, costo de no producción y marea sin pesca, al gasto y así afectar a resultados del ejercicio, más aún si como se señaló, la capacidad normal de producción se determina en función de toneladas métricas y no de días de labor.

Que sin embargo, la Administración consideró el total de los costos de veda incurridos en los meses de octubre, noviembre y diciembre 2008 en el costo de las unidades producidas en dichos meses, atribuyéndole al stock final del ejercicio (inventario final) una parte proporcional equivalente a dicho inventario, conforme se advierte del Anexo N° 4 del Resultado del Requerimiento N° sin determinar la capacidad normal de producción, sobre la base de lo señalado en el párrafo 13 de la NIC 2, por lo que procede revocar la apelada en este extremo, a fin de que la Administración recalcule dicho costo y emita un nuevo pronunciamiento sobre el reparo bajo examen, conforme con lo antes señalado.

Que cabe indicar que los argumentos señalados por la recurrente en relación a este reparo han sido materia de pronunciamiento al efectuar el análisis del mismo con incidencia en el ejercicio 2007.

Costos de veda neto a deducir proveniente de la fiscalización del ejercicio 2007

Que la recurrente solicita que se esté a lo que se resuelva en el procedimiento de apelación relativo al Impuesto a la Renta del ejercicio 2007 tramitado con el Expediente N° 5525-2014; en ese sentido, indica que se remite a los argumentos esgrimidos en dicho procedimiento de fiscalización y en las instancias de reclamación y apelación correspondientes a la resolución de determinación emitida por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2007.

Que la Administración señala que teniendo en cuenta el análisis y conclusiones a las que arribó al analizar el reparo por costo de veda, corresponde mantener la deducción a la renta neta del ejercicio 2008, de acuerdo al Punto 7 del Anexo N° 4 a la Resolución de Determinación N° por el reparo por costo de veda originado en la fiscalización del ejercicio 2007 y que es deducible en el ejercicio 2008, como consecuencia de las ventas del producto final en este último ejercicio.

Que según se aprecia del Punto 7 del Anexo N° 2 a la Resolución de Determinación N° (folios 6484 y 6486 del Expediente N° 3085-2015), la Administración consideró en la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2008, una deducción por costo de veda se sustenta en que el reparo por costo de veda no devengado efectuado en el ejercicio 2007, contenido en la Resolución de Determinación N° ascendente a S/ 48 204 976,00.

precedentemente, se dieron dos temporadas de pesca, la primera comprendía del 21/04/2008 al 10/05/2008 y 02/06/2008 al 18/06/2008, y la segunda, del 15/11/2008 al 25/11/2008 y 07/12/2008 al 13/12/2008.

¹⁷ Conforme se aprecia por ejemplo en la Resolución Ministerial N°542-2008-PRODUCE, que establecían el periodo de veda, el día en que debía recibirse el recurso de la anchoveta y el día del procesamiento.

2 P V



Tribunal Fiscal

N° 00925-3-2020

Que al respecto, dado que en la presente resolución se analizó el reparo por costo de veda enviado a resultados en el ejercicio 2007, disponiéndose que se emita un nuevo pronunciamiento, corresponde emitir pronunciamiento en el mismo sentido, por lo que se revoca la apelada en este extremo, debiendo la Administración determinar esta deducción en función del pronunciamiento que emita por el ejercicio 2007.

Resolución de Multa N°

Que la Resolución de Multa N° (folios 6439 y 6440 del Expediente N° 3085-2015), fue emitida por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, sobre la base de la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2008 contenida en la Resolución de Determinación N° así como la declaración rectificatoria presentada por el citado tributo o periodo.

Que en vista que en esta instancia se ha dispuesto la emisión de un nuevo pronunciamiento con relación al reparo por costo de veda enviado a resultados en el ejercicio 2008 y por costo de veda neto a deducir originado en la fiscalización del ejercicio 2007, reparos contenidos en la citada Resolución de Determinación N°, según se ha expuesto, corresponde resolver en el mismo sentido respecto de la sanción que se sustenta en aquella, por lo que se revoca la apelada en dicho extremo, debiendo la Administración también emitir un nuevo pronunciamiento sobre la multa, acorde con lo señalado.

Resoluciones de Determinación N°

- Pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2008

Pagos a cuenta de enero y febrero de 2008

Que el artículo 77 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, establece que la resolución de determinación será formulada por escrito y expresará el deudor tributario, el tributo y período al que corresponda, la base imponible, la tasa, la cuantía del tributo y sus intereses, los motivos determinantes del reparo u observación, cuando se rectifique la declaración tributaria y los fundamentos y disposiciones que la amparen.

Que el artículo 88 del anotado código, modificado por Decreto Legislativo N° 953, indicaba que la declaración tributaria es la manifestación de hechos comunicados a la Administración Tributaria en la forma y lugar establecidos por ley, reglamento, resolución de superintendencia o norma de rango similar, la cual podrá constituir la base para la determinación de la obligación tributaria, y que la declaración referida a la determinación de la obligación tributaria podrá ser sustituida dentro del plazo de su presentación, siendo que vencido este, podrá ser rectificada, dentro del plazo de prescripción, presentando para tal efecto la declaración rectificatoria respectiva, la cual surtirá efecto con su presentación siempre que determine igual o mayor obligación.

Que de otro lado, el inciso e) del artículo I del Título Preliminar del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización, aprobado por Decreto Supremo N° 085-2007-EF, modificado por Decreto Supremo N° 207-2012-EF, define el procedimiento de fiscalización como el procedimiento de fiscalización parcial o definitiva mediante el cual la SUNAT comprueba la correcta determinación de la obligación tributaria o de parte, uno o algunos de los elementos de ésta, incluyendo la obligación tributaria aduanera así como el cumplimiento de las obligaciones formales relacionadas a ellas y que culmina con la notificación de la resolución de determinación y de ser el caso, de las resoluciones de multa que correspondan por las infracciones que se detecten en el referido procedimiento.

Que por su parte, el artículo 10 del citado reglamento del procedimiento de fiscalización de la SUNAT, indica que el procedimiento de fiscalización concluye con la notificación de las resoluciones de determinación y/o, en su caso, de las resoluciones de multa, las cuales podrán tener anexos.



Tribunal Fiscal

N° 00925-3-2020

Que de los Anexos N° 01 y 02 a las Resoluciones de Determinación N°

(folios 6497 a 6500 del Expediente N° 3085-2015), se aprecia que la Administración en función de la declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2006 presentada el 27 de marzo de 2007 mediante el Formulario PDT 658 N° (folios 6193 y 6255 del Expediente N° 3085-2015), determinó el coeficiente de 0,0255, aplicable para la determinación de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero y febrero de 2008, coeficiente que coincide con el determinado por la recurrente, del mismo modo que las bases de cálculo mensuales, tal como se advierte de la Cédula de declaraciones de pagos a cuenta del Impuesto a la Renta Tercera Categoría - 2008 (folio 6257 del Expediente N° 3085-2015).

Que en tal sentido, no habiéndose modificado la determinación efectuada por la recurrente conforme se verifica de las declaraciones juradas presentadas por el referido concepto y períodos antes señalados, no existe controversia alguna sobre el particular y, en consecuencia, procede confirmar la resolución apelada en ese extremo.

Pagos a cuenta de marzo a diciembre de 2008

Que la recurrente alega la nulidad de las Resoluciones de Determinación N°

asociadas a los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de marzo a diciembre de 2008, así como sus correspondientes multas, al considerar que la Administración no debe determinar una deuda o crédito tributario basándose exclusivamente en un acto administrativo que ha sido impugnado, mientras su contenido no sea aún definido ni firme; por lo que solicita que este Tribunal al momento de resolver se sirva disponer que para la determinación de los citados pagos a cuenta, esté a lo que se resuelva en forma definitiva en la impugnación que se sigue contra la Resolución de Determinación N° girada por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2007, y que es materia de la apelación tramitada con el Expediente N° 5525-2014; e invoca las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 05808-3-2002, 16588-4-2011 y 12826-8-2011.

Que la recurrente sostiene que la determinación de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta no puede depender de una variable desconocida, esto es, un "impuesto correctamente calculado" determinado en ejercicios posteriores, debido a que en virtud al artículo 85 de la Ley del Impuesto a la Renta el impuesto calculado para la determinación de los pagos a cuenta es aquel que fue oportunamente declarado al presentar la declaración jurada anual, más aún si es el propio PDT que calcula automáticamente el coeficiente sobre la base de los montos consignados en la declaración jurada.

Que aduce que jurídicamente no resulta admisible modificar el coeficiente de los pagos a cuenta calculados y aplicado en un ejercicio determinado en función a acotaciones efectuadas con posterioridad, por lo que considera que no le resulta exigible los intereses, conforme con la Sentencia de Casación N° 4392-2013 LIMA, emitida por la Corte Suprema con carácter de precedente vinculante.

Que por otro lado, señala que efectuó el pago de la totalidad de las supuestas omisiones y las multas respectivas más intereses con la única finalidad de evitar que se generen mayores intereses moratorios, siendo que como indicara precedentemente el cobro de dichos intereses es ilegal, solicita la devolución de los pagos efectuados por tales conceptos más los intereses de ley.

Que de los Anexos N° 01 y 02 de las Resoluciones de Determinación N°

, giradas por los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de marzo a diciembre de 2008 (folios 6487 a 6498 del Expediente N° 3085-2015), se tiene que la Administración efectuó el recálculo del coeficiente para determinar los pagos a cuenta de dicho periodo en función al Impuesto a la Renta del ejercicio 2007 determinado mediante Resolución de Determinación N°

2 P V



Tribunal Fiscal

N° 00925-3-2020

Que conforme con lo señalado por este Tribunal mediante la Resolución N° 1601-3-2003, las normas que regulan la determinación de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta, consideran como base, el impuesto y los ingresos netos del ejercicio anterior o precedente al anterior, bajo el supuesto que los importes declarados por dichos conceptos habían sido determinados en forma correcta, por lo que, en el caso de existir nuevos importes, sea por la presentación de una declaración jurada rectificatoria o de una fiscalización, éstos serían los que la Administración debía tener en cuenta al efectuar dicha determinación.

Que del Anexo N° 02 de los valores antes citados (folio 6497 del Expediente N° 3085-2015), se advierte que el coeficiente empleado para los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de marzo a diciembre de 2008 fue determinado por la Administración sobre la base de los reparos al Impuesto a la Renta del ejercicio 2007, contenidos en la Resolución de Determinación N° , cuya reclamación fue resuelta mediante Resolución de Intendencia N° la cual también es materia de la presente resolución.

Que cabe indicar que en esta se ha dispuesto que la Administración emita un nuevo pronunciamiento respecto de los reparos contenidos en la citada Resolución de Determinación N° anteriormente citada.

Que en tal sentido, toda vez que la procedencia de las omisiones referenciales respecto de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de marzo a diciembre de 2008 materia de autos, se encuentra directamente relacionada con la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2007, previamente analizada, corresponde revocar la apelada en este extremo, estableciéndose que la Administración tenga en cuenta lo dispuesto en la presente resolución respecto a la Resolución de Determinación N° debiendo efectuar la reliquidación de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de marzo a diciembre de 2008, según corresponda.

Resoluciones de Multa N°

Que las Resoluciones de Multa N° (folios 6441 a 6460 del Expediente N° 3085-2015), fueron emitidas por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, sobre la base de la determinación de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de marzo a diciembre de 2008 contenidos en las Resoluciones de Determinación N° a

Que en vista que se ha dispuesto en esta instancia que las citadas Resoluciones de Determinación N° sean reliquidadas, de corresponder, procede emitir el mismo pronunciamiento para las sanciones que se sustentan en aquéllas, por lo que se revoca la apelada en este extremo, debiendo la Administración emitir un nuevo pronunciamiento sobre las multas en función a lo dispuesto en la presente resolución.

Que con relación a la nulidad alegada por la recurrente, respecto a que la Resolución de Determinación N° emitida por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2007 ha sido impugnada, por lo que al no existir pronunciamiento firme al respecto no puede servir de base para el recálculo de los coeficientes aplicables a los pagos a cuenta de marzo a diciembre de 2008; debe anotarse que según disponen los artículos 9 y 203 del Texto Único Ordenado de la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley N° 27444, aprobado por Decreto Supremo N° 004-2019-JUS, todo acto administrativo se considera válido en tanto su pretendida nulidad no sea declarada por autoridad administrativa o jurisdiccional, según corresponda, y tendrá carácter ejecutorio, salvo disposición legal expresa en contrario, mandato judicial o que esté sujeto a condición o plazo conforme a ley, de manera que resultaba válido que la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2007 efectuada por la Administración y que no había sido dejada sin efecto en la vía administrativa o por la autoridad

Handwritten marks: a stylized '2', a large 'P', and a vertical line.



Tribunal Fiscal

N° 00925-3-2020

jurisdiccional, pudiera servir de sustento para la determinación de los pagos a cuenta mencionados, por lo que no procede amparar la nulidad alegada por la recurrente.

Que en cuanto a los argumentos de la recurrente referidos a la aplicación del criterio establecido en la Sentencia de Casación N° 4392-2013 LIMA, emitida por la Sala de Derecho Constitucional y Social Permanente de la Corte Suprema de Justicia de la República, citada por la recurrente, y en virtud a la cual considera que la modificación de los datos que determinan el cálculo del coeficiente de los pagos a cuenta de modo posterior al plazo para su abono no tiene efectos sobre el cálculo del coeficiente y la cuota a abonar, ni genera intereses moratorios, cabe indicar que si bien en el numeral 5.2 del quinto considerando de la anotada sentencia se señaló expresamente que: *"(...) se establecen las siguientes reglas con carácter de precedente vinculante: 5.2.1. La Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario no descarta la aplicación de la analogía tampoco la interpretación extensiva ni la restrictiva, admitidas en el derecho para cierto tipo de normas; sino que el uso se encuentra limitado por la prohibición del segundo párrafo de la Norma anotada, resultando para ello muy importante que el Juez seleccione el método adecuado al tipo de disposición tributaria a interpretar. 5.2.2. No resultan pertinente la interpretación extensiva ni la restrictiva para interpretar disposiciones que restringen derechos, ni para normas que establecen obligaciones como el caso de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta previstos en el numeral a) del artículo 85 del T.U.O de la Ley del Impuesto a la Renta, y para los casos de aplicación de intereses moratorios previstos en el artículo 34 del T.U.O. del Código Tributario"*, dicho criterio establecido como precedente vinculante en ese extremo, no establece prohibición alguna de la aplicación de intereses moratorios por diferencias en los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta, derivados de procedimientos de fiscalización que modifican el coeficiente aplicable a tales pagos a cuenta, como ocurre en el presente caso, por lo que no resulta atendible lo referido por la recurrente.

Que mediante Resolución N° 05359-3-2017 que constituye jurisprudencia de observancia obligatoria, que tiene carácter vinculante para todos los vocales de este Tribunal, según lo establecido por el Acuerdo recogido en el Acta de Reunión de Sala Plena N° 2002-10 de 17 de setiembre de 2002, se ha establecido lo siguiente: *"Corresponde la aplicación de intereses moratorios y sanciones por los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta, en caso que con posterioridad al vencimiento o determinación de la obligación principal se hubiera modificado la base de cálculo del pago a cuenta o el coeficiente aplicado o el sistema utilizado para su determinación por efecto de la presentación de una declaración jurada rectificatoria o la determinación efectuada sobre base cierta por la Administración"*, por lo que lo alegado por la recurrente sobre este extremo, carece de sustento.

Que sin perjuicio de ello, y a mayor abundamiento, cabe señalar que según el artículo 36 del Texto Único Ordenado de la Ley N° 27584, Ley que regula el Proceso Contencioso Administrativo, aprobado por Decreto Supremo N° 011-2019-JUS el mencionado pronunciamiento de la Corte Suprema no resulta aplicable al caso de autos, al ser vinculante únicamente para los órganos jurisdiccionales que se pronuncien en los procesos contencioso administrativos que tramiten y no para los órganos administrativos como este Tribunal, al no ser dependientes del Poder Judicial, sin perjuicio de que en casos concretos se debe dar cumplimiento a lo dispuesto por dicho poder del Estado según lo señalado por el artículo 4 de la Ley Orgánica del Poder Judicial, conforme al criterio establecido por este Tribunal en la Resolución N° 05030-10-2015, entre otras¹⁸.

Que de otro lado, en cuanto a la devolución de pagos indebidos y/o en exceso que la recurrente solicita respecto del Impuesto a la Renta del ejercicio 2008, los pagos a cuenta de marzo a diciembre de 2008, y las multas vinculadas, procede dar trámite de solicitud de devolución a este extremo de su escrito de apelación, y si existiera una en trámite, procede que los actuados le sean anexados, de conformidad con el artículo 223 del Texto Único Ordenado de la Ley del Procedimiento Administrativo General, aprobado

¹⁸ En similar sentido se han pronunciado las Resoluciones N° 12021-1-2016, 09516-2-2016, 07133-8-2016 y 00042-2-2017, entre otras.

2 P Y



Tribunal Fiscal

N° 00925-3-2020

por Decreto Supremo N° 004-2019-JUS, en concordancia con los artículos 162 y 163 del Código Tributario.

III. Resolución de Intendencia N°

(Expediente N° 10830-2018)

Resolución de Determinación N° Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2009

– Pagos a cuenta del

Que la recurrente señala que los pronunciamientos en función de los cuales la Administración confirmó los reparos a los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2009, no se encuentran contenidos en actos firmes y aún no tienen certeza respecto de su procedencia, toda vez que las Resoluciones de Determinación N° en las que se sustenta el cálculo de los coeficientes, se encuentran impugnadas.

Que asimismo, reitera los argumentos en relación a la improcedencia del cobro de los intereses moratorios y de las multas por omisiones a los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta; invoca la aplicación de la Sentencia de Casación N° 4392-2013 LIMA.

Que de los Anexos 01 y 02 a las Resoluciones de Determinación N°

giradas por los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2009 (folios 5999 a 6012 del Expediente N° 10830-2018), se tiene que la Administración efectuó el recálculo del coeficiente para determinar los pagos a cuenta de enero y febrero en base al Impuesto a la Renta del ejercicio 2007 sustentado en la declaración rectificatoria del citado tributo y periodo; por otro lado, efectuó el recálculo del coeficiente aplicable a los pagos a cuenta de marzo a diciembre en base al Impuesto a la Renta del ejercicio 2008 determinado en la Resolución de Determinación N°

Pagos a cuenta de enero y febrero de 2009

Que según se advierte del Anexo N° 02 de los valores antes citados (folio 5999 del Expediente N° 10830-2018), la Administración determinó el coeficiente de 0,0239, aplicable a los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero y febrero 2009, teniendo en cuenta la información consignada en la declaración rectificatoria del Impuesto a la Renta del ejercicio 2007, presentada el 24 de junio de 2013, mediante el Formulario PDT 660 N° (folios 13530 a 13532 del Expediente N° 5525-2014); del mismo modo, consideró las bases de cálculo mensuales declaradas por la recurrente.

Que en ese sentido, al haberse determinado que el cálculo del coeficiente se realizó tomando en cuenta la información declarada por la propia recurrente, la determinación efectuada por los pagos a cuenta de enero y febrero de 2009 contenida en las Resoluciones de Determinación N° procede confirmar la apelada en este extremo.

Pagos a cuenta de marzo a diciembre de 2009

Que del Anexo N° 02, de los valores antes citados (folio 5999 del Expediente N° 10830-2018), se advierte que el coeficiente empleado para los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de marzo a diciembre de 2009 fue determinado por la Administración sobre la base de los reparos efectuados al Impuesto a la Renta del ejercicio 2008, contenidos en la Resolución de Determinación N° cuya reclamación fue resuelta mediante Resolución de Intendencia N° la cual también es materia del presente caso.

Que cabe indicar que en la presente resolución se ha dispuesto que la Administración emita un nuevo pronunciamiento con relación a los reparos contenidos en la citada Resolución de Determinación N°



Tribunal Fiscal

N° 00925-3-2020

Que en tal sentido, toda vez que la procedencia de las omisiones referenciales respecto de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de marzo a diciembre de 2009 materia de autos, se sustenta en la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2008, previamente analizada, corresponde revocar la apelada en este extremo a fin de que la Administración tenga en cuenta lo dispuesto en esta instancia respecto de la Resolución de Determinación N° , y efectúe la reliquidación de los pagos a cuenta de marzo a diciembre de 2009, según corresponda.

Que con relación a la nulidad alegada por la recurrente, respecto a que la Resolución de Determinación N° emitida por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2008 ha sido impugnada, por lo que al no existir pronunciamiento firme al respecto no puede servir de base para el recálculo de los coeficientes aplicables a los pagos a cuenta de marzo a diciembre de 2009; debe anotarse que según disponen los artículos 9 y 203 del Texto Único Ordenado de la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley N° 27444, aprobado por Decreto Supremo N° 004-2019-JUS, todo acto administrativo se considera válido en tanto su pretendida nulidad no sea declarada por autoridad administrativa o jurisdiccional, según corresponda, y tendrá carácter ejecutorio, salvo disposición legal expresa en contrario, mandato judicial o que esté sujeto a condición o plazo conforme a ley, de manera que resultaba válido que la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2008 efectuada por la Administración y que no había sido dejada sin efecto en la vía administrativa o por la autoridad jurisdiccional, pudiera servir de sustento para la determinación de los pagos a cuenta mencionados, por lo que no procede amparar la nulidad alegada por la recurrente.

Que sobre el cobro de los intereses, debe señalarse que conforme a la Resolución del Tribunal Fiscal N° 05359-3-2017, antes citada, corresponde la aplicación de intereses moratorios y sanciones por los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta, en caso que con posterioridad al vencimiento o determinación de la obligación principal se hubiera modificado la base de cálculo del pago a cuenta o el coeficiente aplicado o el sistema utilizado para su determinación por efecto de la presentación de una declaración jurada rectificatoria o la determinación efectuada sobre base cierta por la Administración, por lo que lo alegado por la recurrente carece de sustento.

IV. Resolución de Intendencia N°

(Expediente N° 10820-2018)

Resolución de Determinación N° Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2010

– Pagos a cuenta del

Que en el presente caso, mediante el recurso de apelación y alegatos presentado por la recurrente, reitera sus argumentos en relación a que la Administración recalcula los coeficientes aplicables a los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2010, teniendo como base las acotaciones efectuadas al Impuesto a la Renta que aún no han quedado firmes.

Que también reitera sus argumentos relacionados a la improcedencia del cobro de los intereses por omisiones a los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta, así como la determinación de sanciones por dichas omisiones.

Que adicionalmente, señala que la presentación de declaraciones rectificatorias y el pago de la deuda, no suponen el reconocimiento de la procedencia de los reparos efectuado por la Administración, sino que por el contrario representan el deseo de evitar que se generen intereses moratorios y multa adicionales.

Que de los Anexos 01 al 03 a las Resoluciones de Determinación N° giradas por los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2010 (folios 19821 a 19837 del Expediente N° 10820-2018), se tiene que la Administración efectuó el recálculo de los coeficientes aplicables a los pagos a cuenta de enero a diciembre de 2010, teniendo en cuenta las

z p y



Tribunal Fiscal

N° 00925-3-2020

reliquidaciones efectuadas al Impuesto a la Renta de los ejercicios 2008 y 2009 como consecuencia de las fiscalizaciones llevadas a cabo por dicho tributo y periodos.

Pagos a cuenta de enero y febrero de 2010

Que del Anexo N° 02 de las Resoluciones de Determinación N° (folio 19824 del Expediente N° 10820-2018), se advierte que el coeficiente de 0,0276 empleado para los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero y febrero de 2009, fue determinado por la Administración sobre la base de los reparos efectuados al Impuesto a la Renta del ejercicio 2008, contenidos en la Resolución de Determinación N° , cuya reclamación fue resuelta mediante Resolución de Intendencia N° , la cual también es materia del presente caso.

Que cabe indicar que en la presente resolución se ha dispuesto que la Administración emita un nuevo pronunciamiento con relación a reparos contenidos en la citada Resolución de Determinación N°

Que en tal sentido, toda vez que la procedencia de las omisiones referenciales respecto de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero y febrero de 2010 materia de autos, sustentan en la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2008, corresponde revocar la apelada en este extremo, a fin de que la Administración tenga en cuenta lo dispuesto en esta instancia respecto de la Resolución de Determinación N° , y efectúe la reliquidación de los pagos a cuenta de enero a febrero de 2010, según corresponda.

Pagos a cuenta de marzo a diciembre de 2010

Que cabe indicar que en el Anexo N° 3 a las Resoluciones de Determinación N° (folios 19821 a 19823 de Expediente N° 10820-2018), la Administración por los pagos a cuenta de marzo a diciembre de 2009, precisó que no se determinaron diferencias de coeficientes, debido a que la recurrente el 31 de diciembre de 2014, presentó las declaraciones juradas rectificatorias por los pagos a cuenta de tales meses (folios 19955 y 19956 de Expediente N° 10820-2018).

Que sobre el particular, este Tribunal mediante la Resolución N° 07308-2-2019 publicada en el diario oficial "El Peruano" el 24 de agosto de 2019, que constituye jurisprudencia de observancia obligatoria, estableció que: "Si en el curso de un procedimiento de fiscalización, la Administración Tributaria ha efectuado observaciones que han sido recogidas por el deudor tributario mediante la presentación de una declaración jurada rectificatoria que ha surtido efectos conforme con el artículo 88 del Código Tributario y posteriormente, la Administración notifica, como producto de dicha fiscalización, una resolución de determinación considerando lo determinado en dicha declaración jurada rectificatoria, tales observaciones no constituyen reparos efectuados por la Administración y por tanto, no son susceptibles de controversia".

Que en los fundamentos de dicho acuerdo se ha señalado que el supuesto materia de tal análisis está referido a la determinación contenida en una resolución de determinación emitida por la Administración como consecuencia de un procedimiento de fiscalización que coincide con lo determinado por la recurrente en una declaración jurada rectificatoria, precisándose que existe coincidencia entre la Administración y el administrado en cuanto a los aspectos que fueron materia de la declaración jurada rectificatoria y que previamente fueron observados por la Administración, siendo que en ocasiones, dichos aspectos rectificadas son mencionados en la resolución de determinación. Asimismo, se indica que en ese supuesto, la resolución de determinación puede haber sido emitida o no por algún monto; no obstante, lo importante a efecto del análisis es la mencionada coincidencia entre lo determinado por el deudor tributario en la declaración rectificatoria y el valor.

~ P Y



Tribunal Fiscal

N° 00925-3-2020

Que resulta pertinente señalar que el criterio antes glosado tiene carácter vinculante para todos los vocales del Tribunal Fiscal, conforme con lo establecido con el Acta de Reunión de Sala Plena N° 2002-10 de 17 de setiembre de 2002.

Que en tal sentido, dado que para la emisión de los citados valores se consideró lo declarado por la recurrente en sus declaraciones juradas rectificatorias presentadas el 31 de diciembre de 2014, conforme ha sido reconocido por la Administración en la etapa de fiscalización, razón por la cual en la resolución apelada se señaló que no existía materia de controversia (folio 20026/reverso del Expediente N° 10820-2018), corresponde confirmar la resolución apelada en este extremo.

Que en cuanto al argumento de la recurrente en el sentido de que la presentación de las declaraciones rectificatorias, no supone el reconocimiento de la procedencia de los reparos efectuados por la Administración, cabe indicar que la rectificación de una declaración si modifica la información inicialmente declarada y reconocida, siendo que si la información rectificada coincide con la determinación efectuada por la Administración, no existe diferencia alguna sujeta a observación, por lo que no resulta atendible el argumento expuesto por la recurrente.

Resoluciones de Multa N°

Que las Resoluciones de Multa N° (folios 19817 a 19820 del Expediente N° 10820-2018), fueron emitidas por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, sobre la base de la determinación de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero y febrero de 2010 contenida en las Resoluciones de Determinación N°

Que en vista que se ha dispuesto en esta instancia que la Administración reliquide las Resoluciones de Determinación N° según corresponda, procede que se emita el mismo pronunciamiento para las sanciones que se sustentan en aquéllas, por lo que se revoca la apelada en dicho extremo, a fin de que la Administración emita un nuevo pronunciamiento sobre las multas, acorde con lo dispuesto en la presente resolución.

Que el informe oral solicitado se llevó a cabo el 6 de noviembre de 2019 con la asistencia de los representantes de ambas partes, según la Constancia del Informe Oral N° -2019-EF/TF (folio 13936 del Expediente N° 5525-2014).

Con los vocales Guarníz Cabell, Toledo Sagástegui y Huerta Llanos, con su voto discrepante, e interviniendo como ponente el vocal Huerta Llanos.

RESUELVE:

1. **ACUMULAR** los procedimientos seguidos en los Expedientes N° 5525-2014, 3085-2015, 10820-2018 y 10830-2018.
2. **REVOCAR** la Resolución de Intendencia N° de 31 de enero de 2014, debiendo la Administración proceder conforme a lo indicado en la presente resolución.
3. **REVOCAR** la Resolución de Intendencia N° de 25 de julio de 2014, en el extremo referido a los reparos por costo de veda enviado a resultados en el ejercicio 2008 y por el concepto de costo de veda neto a deducir proveniente de la fiscalización del ejercicio 2007, los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de marzo a diciembre de 2008 y las multas vinculadas, debiendo la Administración proceder conforme a lo indicado en la presente resolución; y **CONFIRMARLA** en lo demás que contiene.

z p y



Tribunal Fiscal

N° 00925-3-2020

4. **REVOCAR** la Resolución de Intendencia N° de 27 de junio de 2018, en el extremo referido a los pagos a cuenta de marzo a diciembre de 2009, debiendo la Administración proceder conforme a lo indicado en la presente resolución; y **CONFIRMARLA** en lo demás que contiene.
5. **REVOCAR** la Resolución de Intendencia N° de 27 de junio de 2018, en el extremo referido a los pagos a cuenta de enero y febrero de 2010 y las multas vinculadas, debiendo la Administración proceder conforme a lo indicado en la presente resolución; y **CONFIRMARLA** en lo demás que contiene.
6. **DAR TRÁMITE** de solicitud no contenciosa de devolución al extremo del escrito de apelación (Expediente N° 3085-2015) en el que la recurrente plantea tal pretensión, debiendo la Administración proceder conforme lo expuesto en la presente resolución

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

GUARNÍZ CABELL
VOCAL PRESIDENTE

TOLEDO SAGÁSTEGUI
VOCAL

Díaz Tenorio
Secretario Relator (e)
HLL/DT/MR/MS/ra

VOTO DISCREPANTE DEL VOCAL HUERTA LLANOS

Mi voto es porque se levanten los reparos al costo de veda enviado a resultados en los ejercicios 2007 y 2008, y en base a tal pronunciamiento, se deje sin efecto la resolución de determinación emitida por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2008, y que se recalculen las resoluciones de determinación relacionadas con el Impuesto a la Renta del ejercicio 2007, los pagos a cuenta y las resoluciones de multas vinculadas, con excepción de los valores emitidos por los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta cuyas resoluciones apeladas se están confirmando.

Que en mi opinión el reparo no se encuentra sustentado, no porque la Administración no haya determinado la "capacidad normal" de producción conforme lo establece el párrafo 13 de la NIC 2, sino porque la Administración previamente no analizó la vinculación de los costos de veda reparados con el proceso productivo de la recurrente, ni tomó en cuenta que este proceso productivo se desarrollaba por temporadas.

Que por aplicación de las normas sectoriales de pesquería, el proceso productivo de la recurrente se llevaba a cabo por temporadas, que comprendían los días que legalmente se encontraba autorizada a efectuar la captura y el procesamiento de los recursos hidrobiológicos, por lo que es en estas temporadas en que realizaba su proceso productivo, que la recurrente debía determinar su capacidad normal, en función de lo previsto en el párrafo 13 de la NIC 2.

Que de ello se tiene que la recurrente no realizaba actividades productivas en forma continua durante todo el ejercicio, debido a los periodos de veda en los que se encontraba imposibilitada de capturar y procesar los recursos hidrobiológicos, por lo que los costos incurridos en estos periodos no debían formar



Tribunal Fiscal

N° 00925-3-2020

parte de ningún costo de producción, dado que durante el periodo de veda no existen bienes producidos o transformados sobre los cuales se atribuyan dichos costos.

Que contrariamente a lo anterior, la Administración considera que los periodos de veda son recurrentes año a año, los que constituyen circunstancias normales del giro de la recurrente y por consiguiente en el costo de producción también debían tomarse en cuenta los costos incurridos en el periodo de veda, toda vez que asume que la recurrente desarrolló su proceso de producción durante todo el ejercicio, afirmación que no resulta correcta, toda vez que el proceso productivo de la recurrente se desarrollaba por temporadas, aspecto que no se tuvo en cuenta al formular el reparo.

Que por consiguiente se considera que los reparos al costo de veda enviado a resultados en los ejercicios 2007 y 2008 no se encuentran debidamente sustentados, por lo que deben levantarse.



Díaz Tenorio
Secretario Relator (e)
HLL/DT/ra



HUERTA LLANOS
VOCAL