



# Tribunal Fiscal

N° 00387-1-2021

EXPEDIENTE N° : 3220 -2018  
INTERESADO :  
ASUNTO : Impuesto a la Renta y Multa  
PROCEDENCIA : Lima  
FECHA : Lima, 15 de enero de 2021

VISTA la apelación interpuesta por con RUC N°  
contra la Resolución de Intendencia N° de 29 de diciembre de 2017,  
emitida por la Intendencia de Principales Contribuyentes Nacionales de la Superintendencia Nacional de  
Aduanas y de Administración Tributaria - SUNAT, que declaró infundada la reclamación formulada contra  
la Resolución de Determinación N° girada por Impuesto a la Renta del ejercicio 2012 y  
la Resolución de Multa N° girada por la infracción tipificada por el numeral 1 del  
artículo del artículo 178 del Código Tributario.

## CONSIDERANDO:

Que la recurrente sostiene que toda vez que la Administración le inició un procedimiento de fiscalización definitiva del Impuesto a la Renta del ejercicio 2012 y siendo que en dicho procedimiento se emitió el Requerimiento N° al amparo del artículo 75 del Código Tributario, mediante el cual le comunicó sus conclusiones finales sobre dicho procedimiento, y en cuyo resultado incorporó un nuevo reparo por el exceso en tasa de depreciación respecto de las construcciones denominadas "obra exterior" de la Tienda de Piura, no correspondía que, posteriormente, se le notificara el Requerimiento N° requiriéndole la sustentación del citado reparo, sobre todo si mediante ella se le solicitaba sustentar aspectos que no guardaban relación con las observaciones comunicadas mediante el Requerimiento N° por lo que solicita que se declare la nulidad de las resoluciones de determinación y multa impugnadas, al haberse vulnerado el procedimiento legal establecido.

Que indica que la Administración consideró que durante la fiscalización no resultaba necesario motivar debidamente los reparos efectuados en tanto no califica como un procedimiento contencioso administrativo, por lo que al amparo del artículo 103 del Código Tributario invoca la nulidad de los valores impugnados al haberse vulnerado el principio de la debida motivación de los actos administrativos y su derecho de defensa.

Que alega que durante el procedimiento de fiscalización, no obstante haber solicitado la inspección in situ en sus tiendas a fin que se comprueben las características y condiciones de los bienes cuya depreciación fue reparada, la Administración no realizó dicha prueba; por lo que considera que la Administración no actuó conforme con los principios de verdad material e impulso de oficio.

Que en cuanto a los reparos por exceso en tasa de depreciación correspondiente a instalaciones de seguridad (sistema de agua contra incendios y el sistema de rociadores) de la Tienda Angamos e instalaciones eléctricas, instalaciones de climatización, instalaciones de seguridad y equipos de la Tienda Piura al tratarse de partes integrantes de la edificación, sostiene que tanto las normas contables como tributarias, recogen la posibilidad de depreciar a un activo fijo en función de su vida útil, situación que también debe aplicarse cuando se trate de componentes de un mismo activo y siempre que la vida útil de cada uno de los componentes sea distinta; por lo que aún en el supuesto negado que los activos materia del reparo formen parte del costo computable de la edificación, ello no obsta para que cada uno de los componentes se deprecie conforme a su vida útil; agrega que en ese sentido un elemento sustancial para determinar la tasa aplicable para la depreciación de un bien, es la vida útil del mismo en función a su individualidad, ello con independencia que forme parte o no del costo de un denominado bien principal (edificación).

Que indica que los bienes materia de reparo no debían depreciarse conjuntamente con las edificaciones, por cuanto no comparten su carácter de fijeza y permanencia ni vida útil, señala que las instalaciones y

M 8 J 1 N



# Tribunal Fiscal

N° 00387-1-2021

sistemas de protección contra incendios claramente son de una vida útil por demás inferior que la edificación, por lo que no estarían destinados a permanecer fijos en la edificación pudiendo ser retirados sin perjudicar en lo más mínimo la edificación y que dada la naturaleza de estos bienes, los mismos suelen caer en obsolescencia o desuso en cortos periodos de tiempo, por lo cual es práctica de su empresa darles de baja antes que culmine su vida útil promedio.

Que refiere que independientemente de lo dispuesto en el Reglamento Nacional de Edificaciones, Reglamento Nacional de Tasaciones y el Informe Técnico N° la Administración no debe perder de vista el hecho que las instalaciones eléctricas, instalaciones de climatización, instalaciones de seguridad y equipos, no forman parte de la edificación, toda vez que pueden ser separados fácilmente de la construcción principal sin deteriorarla en lo más mínimo y que su vida útil es a todas luces mucho menor al de la construcción.

Que manifiesta que para determinar la supuesta "fijeza y permanencia" de los activos considerados como parte de las edificaciones y construcciones, la Administración se remite a diversas normas, en su mayoría vinculadas con la regulación en materia de construcciones.

Que refiere que el Informe Técnico N° no constituye en rigor un análisis de sus activos fijos, sino que solo es un informe genérico y conceptual que toma como sustento las normas técnicas sobre edificaciones, las cuales no están orientadas a calificar activos como edificaciones para efectos de su depreciación, sino únicamente determinan el concepto de edificación con la finalidad regulatoria de solicitar las licencias de edificación.

Que alega que la Administración sustenta el reparo en el simple hecho que no presentó manuales técnicos, informes de ingeniería u otros documentos que sustenten que los activos no tenían las características de fijeza y permanencia; no obstante, el método más fiable para sustentar la naturaleza de dichos bienes es con una inspección in situ en sus tiendas, pese a haberlo solicitado, a fin que se comprueben que los activos en mención pueden ser totalmente removidos de la construcción sin generar un daño estructural a la edificación.

Que menciona que la Administración vulnera el principio de predictibilidad, pues ante fiscalizaciones anteriores efectuadas a las empresas del grupo económico al que pertenece, la Administración concluyó que bienes de similar naturaleza autónoma y removible, como los que son materia de observación, no formaban parte de la edificación en tanto no eran instalaciones fijas ni permanentes, lo que deriva en un supuesto de dualidad de criterio, por lo que solicita la inaplicación de intereses y sanciones de acuerdo con el artículo 170 del Código Tributario.

Que respecto al reparo por exceso en tasa de depreciación respecto de las construcciones denominadas "obra exterior" de la Tienda de Piura al haberse acogido indebidamente al beneficio establecido en el régimen especial previsto en la Ley N° 29342, sostiene que inicialmente el reparo estuvo referido al cumplimiento del requisito del inciso a) del citado texto legal, en tanto se cuestionó el hecho de que la "obra exterior" no habría sido mencionada en la Licencia de Obra del Proyecto otorgada mediante la Resolución N° sin embargo, en la resolución apelada la Administración invocó un nuevo motivo del reparo, al considerar que no se habría acreditado que al 31 de diciembre de 2010 el avance de la obra a dicha fecha no era menor al 80%; lo que infringe su derecho de defensa y vicia flagrantemente de nulidad la resolución impugnada; y que sin perjuicio de lo antes indicado, refiere que de la documentación presentada se acredita que la "obra exterior" se encontraba culminada al 31 de diciembre de 2010, cumpliéndose con el requisito del inciso b) del artículo 2 de la Ley N° 29342.

Que indica que el desarrollo del proyecto del Centro Comercial Open Plaza - Piura, se encuentra acreditado en diversa documentación presentada durante la fiscalización, que prueba el inicio de todo el proyecto (obra gruesa, área libre y obra exterior) y por ende acreditan el cumplimiento del inciso a) del artículo 2 de la Ley N° 29342, que fue el único cuestionado por la Administración en su oportunidad; a lo

   2 



# Tribunal Fiscal

N° 00387-1-2021

que agrega que aun cuando la Licencia de Obra solo se refería a la "obra gruesa", ello de ningún modo implica el desconocimiento del total de las construcciones efectuadas en el marco del mismo proyecto.

Que señala que de la literalidad de la Ley N° 29342, se aprecia claramente el carácter no constitutivo de la licencia de obra para acceder al beneficio tributario de la depreciación acelerada, y que la misma Ley dejó la posibilidad de acreditar el inicio de la construcción con cualquier otro documento distinto a la licencia de obra; y si bien a la fecha no se cuenta con un reglamento que detalle los demás documentos que acrediten el inicio de la construcción de la "obra exterior", ello no debe generar una restricción para el acceso al beneficio tributario, sino que por el contrario, en cumplimiento de los principios de verdad material e impulso de oficio, se debe evaluar el conjunto de documentación con que cuenta el contribuyente, para acreditar el inicio de la obra y demás requisitos exigidos por el régimen, en lugar de pretender desconocer el beneficio tributario por una aparente ausencia parcial de la licencia de obra.

Que cuestiona los informes citados por la Administración mediante los cuales se concluye que la Ley N° 29342 no establece una obligación de expedir una norma reglamentaria, sino únicamente una potestad; y señala que los citados informes se refieren únicamente a la potestad acerca de la emisión de una norma reglamentaria, mas no al carácter sustantivo o no de la acreditación del inicio de las obra con documentos distintos a la licencia de obra, y que ante la ausencia del reglamento, la propia Ley contiene la autorización para que tal acreditación se efectúe con otro tipo de documentos; siendo que inclusive tales informes no han sido publicados, ni son de conocimiento público y menos aún se deben considerar como fuente de derecho que surtan efectos jurídicos sobre los administrados.

Que menciona que la Administración debe considerar que en la fiscalización del Impuesto a la Renta del ejercicio 2011, se analizó la aplicación del régimen especial de depreciación correspondiente al Centro Comercial Open Plaza Piura y que se concluyó que efectivamente correspondía aplicar la tasa de depreciación de 20%; y que en el supuesto negado que la Administración modifique dicho criterio, no debería verse perjudicada con los intereses y sanciones relacionadas, al amparo de lo dispuesto por el artículo 170 del Código Tributario.

Que en su escrito de alegatos (fojas 4078 a 4104), reitera sus argumentos en relación a la actuación de la prueba de inspección, acreditación de la fijeza y permanencia de los activos, duplicidad de criterio y la nulidad de los valores impugnados al haberse vulnerado el principio de la debida motivación de los actos administrativos y su derecho de defensa por invocar un nuevo motivo de reparo; a lo que agregó que en cumplimiento al principio de predictibilidad o confianza legítima, la Administración se encuentra obligada a aplicar el mismo criterio expuesto en la Resolución de Intendencia N° que resolvió su recurso de reclamación seguido contra la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2013, donde declaró la nulidad de los valores impugnados al haber verificado la vulneración del derecho de defensa por la falta de actuación de las pruebas presentadas y a obtener una decisión debidamente motivada.

Que refiere que la Administración recurre a la Norma de Construcción y otros textos no normativos, para definir el término "edificaciones", lo que no resulta válido, por cuanto según las Normas III y IX del Título Preliminar del Código Tributario no se ha previsto dicha remisión al diccionario, normas sectoriales de construcción o normas civiles no pertinentes, sino que debió acudir a las fuentes del Derecho Tributario.

Que indica que la controversia gira en torno a determinar si existe una definición en las normas tributarias, de lo que se entiende por "edificación" y verificar la naturaleza y tasa de depreciación de los ascensores, escaleras eléctricas, instalaciones sanitarias, puertas levadizas, sistemas de bombeo, sistemas de climatización, sistemas de detección de humo, sistemas iluminación, sistemas de protección contra incendios, soportes de tuberías y otros similares instalados en nuestros locales comerciales; y que de una interpretación sistemática de la Ley del Impuesto a la Renta, solo califican como edificación aquellos activos que tengan una vida útil relativamente similar a la de una edificación porque la depreciación tributaria no es otra cosa que el reconocimiento del desgaste de los bienes del activo fijo; por tanto, las tasas máximas de depreciación se basan fundamentalmente en la vida útil aproximada de los bienes.

*[Handwritten signatures and initials]*



# Tribunal Fiscal

N° 00387-1-2021

Que por su parte, la Administración señala que como resultado de la fiscalización efectuada a la recurrente efectuó reparos a la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2012, por exceso en tasa de depreciación correspondiente a instalaciones de seguridad (sistema de agua contra incendios y el sistema de rociadores) de la Tienda Angamos; exceso en tasa de depreciación correspondiente a instalaciones eléctricas, instalaciones de climatización, instalaciones de seguridad y equipos de la Tienda Piura; y exceso en tasa de depreciación respecto de las construcciones denominadas "obra exterior" de la Tienda de Piura al haberse acogido indebidamente al beneficio establecido en el régimen especial previsto en la Ley N° 29342; asimismo, como consecuencia de los mencionados reparos, detectó la comisión de la infracción tipificada por el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario.

Que mediante escrito de alegatos resalta que tanto las instalaciones eléctricas, de climatización, de seguridad y equipos que forman parte de la edificación de la Tienda Piura, no pueden ser clasificados de manera individual como un activo en particular, tales como equipos u otros bienes del activo fijo que los conforman, sino que se deben clasificar de acuerdo con su naturaleza, características y el uso que se le dará al bien en su conjunto, en este caso se debe considerar el todo y no sus partes, ya que cumplen una función en conjunto, objetivo que no se podría cumplir si se consideraran sólo sus partes integrantes; por lo tanto, consideramos que dichos activos corresponden a construcciones, considerando sus características y el uso que se le da a dichos bienes.

Que agrega que el área acotadora advirtió el reparo por exceso en la tasa de depreciación, al haberse acogido indebidamente al beneficio establecido en el régimen especial previsto en la Ley N° 29342 respecto de las construcciones denominadas obra exterior de la Tienda de Piura, debido a que la recurrente utilizó la tasa de depreciación del 20%, siendo que le correspondía aplicar 5% al tratarse de construcciones fuera del alcance de la Licencia de Obra del Proyecto otorgada con Expediente N° de 18.02.2010 según Resolución N° por lo que no ha acreditado el cumplimiento de la condición establecida en el inciso a) del artículo 2 de dicha Ley.

Que en el presente caso, mediante Carta N° y Requerimiento N° notificados con arreglo a ley el 27 de enero de 2015 (fojas 3593, 3598 y 3599), la Administración inició a la recurrente una fiscalización definitiva del Impuesto a la Renta del ejercicio 2012, como resultado de la cual efectuó reparos a la renta neta imponible del citado tributo y periodo por: i) Exceso en tasa de depreciación correspondiente a instalaciones de seguridad (sistema de agua contra incendios y el sistema de rociadores) de la Tienda Angamos al tratarse de partes integrantes de la edificación; ii) Exceso en tasa de depreciación correspondiente a instalaciones eléctricas, instalaciones de climatización, instalaciones de seguridad y equipos de la Tienda Piura al tratarse de partes integrantes de la edificación; y iii) Exceso en tasa de depreciación respecto de las construcciones denominadas "obra exterior" de la Tienda de Piura al haberse acogido indebidamente al beneficio establecido en el régimen especial previsto en la Ley N° 29342; y emitió la Resolución de Determinación N°<sup>1</sup>, girada por Impuesto a la Renta del ejercicio 2012 (fojas 3820 a 3900) y la Resolución de Multa N° girada por la infracción tipificada por el numeral 1 del artículo del artículo 178 del Código Tributario (fojas 3906 y 3907).

Que previamente al análisis del asunto de fondo, corresponde emitir pronunciamiento sobre la nulidad invocada por la recurrente respecto del Requerimiento N° y su resultado y por ende de las resoluciones de determinación y de multa impugnadas.

Que el artículo 62 del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo N°

<sup>1</sup> La Administración también emitió las Resoluciones de Determinación N° a por pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2012, sin embargo, mediante escrito de 13 de marzo de 2018 (fojas 4067 a 4069), la recurrente dejó constancia que estas no forman parte de su recurso de apelación, debido a que en la resolución apelada (foja 3914), la Administración estableció que en relación a dicho tributo y periodos no existía concepto alguno que constituyera materia contenciosa controvertida; por lo que dichos valores no son materia de controversia.





# Tribunal Fiscal

N° 00387-1-2021

133-2013-EF, señala que la facultad de fiscalización de la Administración se ejerce en forma discrecional, de acuerdo con lo dispuesto por el último párrafo de la Norma IV del Título Preliminar, agregando que el ejercicio de la función fiscalizadora incluye la inspección, investigación y el control del cumplimiento de obligaciones tributarias, incluso de aquellos sujetos que gocen de inafectación, exoneración o beneficios tributarios.

Que el numeral 1 del citado artículo establece que la Administración, al ejercer sus facultades discrecionales, podrá exigir a los deudores tributarios la exhibición y/o presentación de: a) Sus libros, registros y/o documentos que sustenten la contabilidad y/o que se encuentren relacionados con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias, los mismos que deberán ser llevados de acuerdo con las normas correspondientes; b) Su documentación relacionada con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias en el supuesto de deudores tributarios que de acuerdo a las normas legales no se encuentren obligados a llevar contabilidad; y, c) Sus documentos y correspondencia comercial relacionada con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias; precisándose que sólo en el caso que, por razones debidamente justificadas, el deudor tributario requiera un término para dicha exhibición y/o presentación, la Administración deberá otorgarle un plazo no menor de 2 días hábiles, siendo además que también podrá exigir la presentación de informes y análisis relacionados con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias en la forma y condiciones requeridas, para lo cual deberá otorgar un plazo que no podrá ser menor de 3 días hábiles.

Que el numeral 1 del artículo 62-A del aludido código, indica que el procedimiento de fiscalización que lleve a cabo la Administración debe efectuarse en un plazo de 1 año, computado a partir de la fecha en que el deudor tributario entregue la totalidad de la información y/o documentación que fuera solicitada en el primer requerimiento notificado en ejercicio de su facultad de fiscalización; y, que de presentarse la información y/o documentación solicitada parcialmente no se tendrá por entregada hasta que se complete la misma.

Que el numeral 4 del referido artículo 62-A señala que una vez transcurrido el plazo para el procedimiento de fiscalización a que se refiere el citado artículo 62-A, no se podrá notificar al deudor tributario otro acto de la Administración en el que se le requiera información y/o documentación adicional a la solicitada durante el plazo del referido procedimiento por el tributo y periodo materia del procedimiento, sin perjuicio de los demás actos o información que la Administración pueda realizar o recibir de terceros o de la información que ésta pueda elaborar.

Que el numeral 5 del artículo 62-A del código en mención señala que el vencimiento del mencionado plazo de fiscalización tiene como efecto que la Administración no pueda requerir al contribuyente mayor información de la solicitada en el plazo a que se refiere este artículo; sin perjuicio de que luego de transcurrido éste pueda notificar los actos a que se refiere el primer párrafo del artículo 75, dentro del plazo de prescripción para la determinación de la deuda.

Que según el artículo 75 del mencionado código, concluido el proceso de fiscalización o verificación, la Administración emitirá la correspondiente resolución de determinación, resolución de multa u orden de pago, si fuera el caso. No obstante, previamente a la emisión de las resoluciones referidas en el párrafo anterior, la Administración podrá comunicar sus conclusiones a los contribuyentes, indicándoles expresamente las observaciones formuladas y, cuando corresponda, las infracciones que se les imputan, siempre que a su juicio la complejidad del caso tratado lo justifique. En estos casos, dentro del plazo que la Administración establezca en dicha comunicación, el que no podrá ser menor a 3 días hábiles; el contribuyente o responsable podrá presentar por escrito sus observaciones a los cargos formulados, debidamente sustentadas, a efecto que la Administración las considere, de ser el caso. La documentación que se presente ante la Administración luego de transcurrido el mencionado plazo no será merituada en el proceso de fiscalización o verificación.

Que de conformidad con lo previsto por el inciso e) del artículo I del Título Preliminar del Reglamento del

 5



# Tribunal Fiscal

N° 00387-1-2021

Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT, aprobado por Decreto Supremo N° 085-2007-EF, modificado por Decreto Supremo N° 207-2012-EF, se entiende por procedimiento de fiscalización al 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 según los artículos 2 y 4 del mencionado reglamento, los requerimientos son parte de la documentación emitida dentro del procedimiento de fiscalización y mediante éstos se solicita al sujeto fiscalizado, la exhibición y/o presentación de informes, análisis, libros de actas, registros y libros contables y demás documentos y/o información, relacionados con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias o para fiscalizar inafectaciones, exoneraciones o beneficios tributarios, indicándose que, además, dichos documentos será utilizado para: a) Solicitar la sustentación legal y/o documentaria respecto de las observaciones e infracciones imputadas durante el transcurso del procedimiento de fiscalización; o, b) Comunicar, de ser el caso, las conclusiones del procedimiento de fiscalización indicando las observaciones formuladas e infracciones detectadas en éste, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 75 del Código Tributario.

Que el artículo 6 del anotado reglamento señala que el resultado del requerimiento es el documento mediante el cual se comunica al Sujeto Fiscalizado el cumplimiento o incumplimiento de lo solicitado en el requerimiento. También puede utilizarse para notificarle los resultados de la evaluación efectuada a los descargos que hubiera presentado respecto de las observaciones formuladas e infracciones imputadas durante el transcurso del procedimiento de fiscalización.

Que el artículo 9 de dicho reglamento señala que la comunicación de las conclusiones del procedimiento de fiscalización, prevista en el artículo 75 del Código Tributario, se efectuará a través de un requerimiento y que éste será cerrado una vez vencido el plazo consignado en él.

Que el artículo 10 del mencionado reglamento dispone 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.

Que tal como se ha indicado, mediante Carta N° \_\_\_\_\_ y el Requerimiento N° \_\_\_\_\_ notificados el 27 de enero de 2015, la Administración inició el procedimiento de fiscalización materia de autos y solicitó a la recurrente la presentación de sus libros contables y de diversa documentación relacionada con sus obligaciones tributarias de enero a diciembre de 2012.

Que en dicho procedimiento de fiscalización, se emitieron los Requerimientos N° \_\_\_\_\_ y \_\_\_\_\_ notificados el 25 de agosto de 2015 y 25 de febrero de 2016 (fojas 3536 y 3602), mediante los cuales la Administración comunicó a la recurrente las observaciones detectadas.

Que mediante Requerimiento N° \_\_\_\_\_ notificado el 20 de enero de 2017 (foja 3443), la Administración, al amparo del artículo 75 del Código Tributario, comunicó a la recurrente los resultados de la fiscalización practicada, consistentes en los reparos a la base imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2012, referidos a: i) Exceso en tasa de depreciación correspondiente a instalaciones de seguridad (sistema de agua contra incendios y el sistema de rociadores) de la Tienda Angamos al tratarse de partes integrantes de la edificación; ii) Exceso en tasa de depreciación correspondiente a instalaciones eléctricas, instalaciones de climatización, instalaciones de seguridad y equipos de la Tienda Piura al tratarse de partes integrantes de la edificación; iii) Exceso en tasa de depreciación respecto de las construcciones denominadas "obra exterior" de la Tienda de Piura al haberse acogido indebidamente al beneficio establecido en el régimen especial previsto en la Ley N° 29342; y iv) Exceso en tasa de depreciación respecto de las construcciones denominadas "obra gruesa" al haberse acogido

6



# Tribunal Fiscal

N° 00387-1-2021

indebidamente al beneficio establecido en el régimen especial previsto en la Ley N° 29342, señalándole el 27 de enero de 2017 como fecha para presentar sus descargos; siendo que el 13 de febrero de 2017 se notificó el resultado del citado requerimiento (foja 3439), dejándose constancia que se mantenían solamente los reparos i), ii) y iii) antes citados.

Que posteriormente, mediante Requerimiento N° \_\_\_\_\_, notificado el 17 de marzo de 2017 (foja 3392) en atención al escrito presentado por la recurrente de 27 de febrero de 2017 (fojas 3393 a 3400), la Administración solicitó a la recurrente que presentara sus descargos respecto de las conclusiones que fueron comunicadas por los reparos i), ii) y iii) antes citados, consignándose que al vencimiento del plazo otorgado, la recurrente no sustentó las observaciones realizadas.

Que la Resolución de Determinación N° \_\_\_\_\_ y Resolución de Multa N° \_\_\_\_\_ emitidas como resultado del procedimiento de fiscalización materia de análisis, fueron notificadas el 11 de mayo de 2017.

Que la recurrente deduce la nulidad de los valores impugnados, al considerar que la emisión del Requerimiento N° \_\_\_\_\_ vulnera el procedimiento legal establecido, pues después de la emisión del Requerimiento N° \_\_\_\_\_ correspondía que la Administración emitiera y notificara los valores correspondientes al procedimiento de fiscalización seguido por Impuesto a la Renta del ejercicio 2012 y no que se le solicitara información adicional como se hizo mediante el Requerimiento N° \_\_\_\_\_

Que al respecto cabe indicar que según las normas citadas, el procedimiento de fiscalización concluye con la emisión de la resolución de determinación o de multa, en el que la Administración pone en conocimiento del deudor tributario el resultado de su labor destinada a controlar el cumplimiento de las obligaciones tributarias y establece la existencia del crédito o de la deuda tributaria; en tal sentido, en tanto no se produzca la notificación de las citadas resoluciones al deudor tributario no puede afirmarse que el procedimiento de fiscalización haya concluido, pudiendo la Administración requerir a los contribuyentes información adicional mediante los requerimientos a efecto de aclarar algún aspecto determinado.

Que en este sentido, dado que en el presente caso el procedimiento de fiscalización aún no había concluido a la fecha de notificación del Requerimiento N° \_\_\_\_\_ —efectuado el 17 de marzo de 2017—, al no haberse emitido valores como resultado de dicho procedimiento, y toda vez que en uso de sus facultades de fiscalización, la Administración se encontraba facultada a emitir un nuevo requerimiento a efecto de solicitar el descargo de sus observaciones a la recurrente, como lo hizo mediante el Requerimiento N° \_\_\_\_\_ y por ende complementar las observaciones inicialmente efectuadas, dicha facultad que no se ve enervada por el hecho que, previamente, se haya emitido el Requerimiento N° \_\_\_\_\_ sobre la base del artículo 75 del Código Tributario.

Que conforme a lo expuesto, toda vez que la emisión del Requerimiento N° \_\_\_\_\_ con posterioridad a la emisión del Requerimiento N° \_\_\_\_\_ no supone vulneración al procedimiento legalmente establecido y derecho de defensa, el argumento formulado por la recurrente con relación a la nulidad de los valores impugnados carece de sustento.

Que por otro lado, si bien la recurrente alega que mediante el Requerimiento N° \_\_\_\_\_ la Administración incorporó recién el reparo por el exceso en tasa de depreciación respecto de las construcciones denominadas "obra exterior" de la Tienda de Piura al haberse acogido indebidamente al beneficio establecido en el régimen especial previsto en la Ley N° 29342, cabe señalar que según se advierte de los papeles de trabajo de fiscalización, el citado reparo mencionado no se sustenta en dicho requerimiento, sino en el Resultado del Requerimiento N° \_\_\_\_\_ (fojas 3483 a 3485), notificado antes del Requerimiento N° \_\_\_\_\_ emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario, careciendo de sustento lo alegado por la recurrente en dicho extremo.



# Tribunal Fiscal

N° 00387-1-2021

Que en cuanto a los cuestionamientos acerca que la Resolución de Determinación N° y Resolución de Multa N° carecen de motivación, cabe señalar que según el artículo 129 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, modificado por Decreto Legislativo N° 1263, las resoluciones expresarán los fundamentos de hecho y de derecho que les sirven de base, y decidirán sobre todas las cuestiones planteadas por los interesados y cuantas suscite el expediente. En caso contrario, será de aplicación lo dispuesto en el último párrafo del artículo 150.

Que el artículo 103 del citado código, establece que los actos de la Administración serán motivados y constarán en los respectivos instrumentos o documentos.

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

Que según el artículo 3 de la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley N° 27444<sup>2</sup>, aplicable supletoriamente a los procedimientos tributarios de conformidad con la Norma IX del Título Preliminar del Código Tributario, la motivación constituye uno de los requisitos de validez del acto administrativo, e implica que debe estar debidamente motivado en proporción al contenido y conforme con el ordenamiento jurídico, precisándose en los numerales 6.1, 6.2 y 6.3 de su artículo 6, luego de la modificación dispuesta por el Decreto Legislativo N° 1272<sup>3</sup>, que la motivación debe ser expresa, mediante una relación concreta y directa de los hechos probados relevantes del caso específico y la exposición de las razones jurídicas y normativas que con referencia directa a los anteriores justifican el acto adoptado, y que puede motivarse mediante la declaración de conformidad con los fundamentos y conclusiones de anteriores dictámenes, decisiones o informes obrantes en el expediente, a condición de que se les identifique de modo certero, y que por esta situación constituyan parte integrante del referido acto; los informes, dictámenes o similares que sirvan de fundamento a la decisión, deben ser notificados al administrado conjuntamente con el acto administrativo, y que no son admisibles como motivación la exposición de fórmulas generales o vacías de fundamentación para el caso concreto o aquellas fórmulas que, por su oscuridad, vaguedad, contradicción o insuficiencia, no resulten específicamente esclarecedoras para la motivación del acto.

Que por otro lado, el artículo 76 del referido código, prescribe que la resolución de determinación es el acto por el cual la Administración pone en conocimiento del deudor tributario el resultado de su labor destinada a controlar el cumplimiento de las obligaciones tributarias y establece la existencia del crédito o de la deuda tributaria.

Que de conformidad con el artículo 77 del aludido código, luego de la modificación establecida por el Decreto Legislativo N° 1315<sup>4</sup>, la resolución de determinación será formulada por escrito y expresará: 1. El deudor tributario; 2. El tributo y el período al que corresponda; 3. La base imponible; 4. La tasa; 5. La cuantía del tributo y sus intereses; 6. Los motivos determinantes del reparo u observación, cuando se rectifique la declaración tributaria; 7. Los fundamentos y disposiciones que la amparen; y 8. El carácter definitivo o parcial del procedimiento de fiscalización, siendo que tratándose de un procedimiento de fiscalización parcial expresará, además los aspectos que han sido revisados. Asimismo, señala que tratándose de resoluciones de multa, contendrán necesariamente los requisitos establecidos en los numerales 1 y 7, así como la referencia a la infracción, el monto de la multa y los intereses.

Que de las normas glosadas se tiene que la motivación del acto administrativo constituye un requisito de validez indispensable cuya omisión importa su nulidad, por cuanto su conocimiento por parte del

<sup>2</sup> Recogido actualmente en el artículo 3 del Texto Único Ordenado de la Ley de Procedimiento Administrativo General, aprobado por Decreto Supremo N° 004-2019-JUS.

<sup>3</sup> Publicado en el Diario Oficial "El Peruano" el 21 diciembre 2016.

<sup>4</sup> Publicado en el Diario Oficial "El Peruano" el 31 diciembre 2016.

8



# Tribunal Fiscal

N° 00387-1-2021

contribuyente resulta fundamental a fin que pueda ejercer adecuadamente su derecho de defensa y cuestionar cada uno de los motivos que sustentaron el pronunciamiento de la Administración, así como ofrecer los medios probatorios pertinentes.

Que de la revisión de la Resolución de Determinación N° y sus anexos (fojas 3844 a 3900), se aprecia que respecto de los reparos materia de autos se consigna, entre otros, la base legal respectiva, los motivos determinantes y los fundamentos que lo amparan, haciendo referencia a lo actuado en el procedimiento de fiscalización, los descargos y la documentación presentada y/o exhibida por la recurrente, así como los Requerimientos N°

y sus resultados, emitidos en el mencionado procedimiento de fiscalización, apreciándose de ellos que, contrariamente a lo alegado por la recurrente, no solo se dio cuenta de los escritos y documentación presentada y/o exhibida, sino de la evaluación y conclusiones de la Administración respecto de aquellos, que sustentan la formulación de los mencionados reparos, siendo cuestión distinta que aquella no esté de acuerdo con el análisis efectuado por la Administración y los argumentos que sustentaron su decisión, lo que no implica de modo alguno que no se hubiesen meritado sus alegatos ni documentación presentada y/o exhibida, ni fundamentado tal decisión.

Que por tanto, contrariamente a lo sostenido por la recurrente, el mencionado valor se encuentra debidamente motivado, toda vez que contiene las razones y fundamentos que sustentan los reparos antes mencionados, así como la evaluación de los descargos y documentación presentada y/o exhibida, haciéndose referencia para ello a los actos emitidos en el procedimiento de fiscalización, lo que corresponde a una forma de motivar los actos administrativos regulada y validada por el numeral 6.2 del artículo 6 de la Ley del Procedimiento Administrativo General antes glosado. A su vez, se advierte que la Resolución de Multa N° (fojas 3930 y 3931) emitida sobre la base de la determinación contenida en la Resolución de Determinación N° contiene los fundamentos y disposiciones que amparan su emisión, de conformidad con lo previsto por el artículo 77 del Código Tributario, encontrándose debidamente motivada.

Que en ese sentido, carece de sustento lo alegado en sentido contrario por la recurrente, así como la vulneración de los derechos que invoca y la pretendida nulidad del procedimiento de fiscalización y de los valores emitidos, no resultando, amparables sus alegatos en tal extremo.

Que en lo que respecta a la inspección ofrecida como medio probatorio, a la que alude la recurrente, cabe señalar que de la revisión de la resolución apelada (fojas 3951 y 3952/vuelta), se aprecia que la Administración señaló que "(...) de una lectura concordada de los artículos 59 a 80 del Código tributario, que regulan la facultad de fiscalización de la Administración Tributaria, así como lo dispuesto por el Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT, permite concluir que no constituye una obligación de esta Administración Tributaria, actuar la referida prueba invocada pbr el contribuyente, sino que por el contrario es únicamente una facultad discrecional que podrá ejecutar de acuerdo a su conveniencia y necesidad"; asimismo indicó: "(...) siendo que en el caso de autos se determinó indubitablemente que el exceso en la tasa de depreciación correspondía a las instalaciones de seguridad (sistema de agua contra incendios y sistema de rociadores) de la Tienda Angamos, debido a que el contribuyente utilizó la tasa de depreciación del 10%, cuando le correspondía aplicar la tasa del 5% al tratarse de partes integrantes de la edificación; no resultó necesario actuar dicha prueba; lo cual no invalida ni vicia de nulidad alguna la actuación del área acotadora durante el procedimiento de fiscalización".

Que de lo expuesto se advierte que la resolución apelada expresó los fundamentos de hecho y derecho por los que no consideró pertinente efectuar la inspección solicitada por la recurrente, encontrándose debidamente motivada, por lo que al no advertirse vulneración a los principios de verdad material e impulso de oficio alegados por la recurrente, la nulidad deducida carece de sustento.

Que estando a lo expuesto, y toda vez que no se verifica que la Administración hubiere incurrido en





# Tribunal Fiscal

N° 00387-1-2021

vulneración del procedimiento legal establecido o vicios en el procedimiento de fiscalización materia de autos o vulneración de los principios del procedimiento administrativo como verdad material, impulso de oficio, derecho de defensa y debida motivación que pudieran acarrear la nulidad del procedimiento de fiscalización así como de los valores emitidos, corresponde a continuación analizar los reparos impugnados.

## RESOLUCIÓN DE DETERMINACIÓN N°

### **Exceso en tasa de depreciación correspondiente a instalaciones de seguridad (sistema de agua contra incendios y el sistema de rociadores) de la Tienda Angamos y de las instalaciones eléctricas, instalaciones de climatización, instalaciones de seguridad y equipos de la Tienda Piura**

Que en los Anexos N° 1.1 y 2 de la Resolución de Determinación N° (fojas 3884 a 3894 y 3898), la Administración reparó la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio gravable 2012 por exceso en tasa de depreciación correspondiente a instalaciones de seguridad (sistema de agua contra incendios y el sistema de rociadores) de la Tienda Angamos y de las instalaciones eléctricas, instalaciones de climatización, instalaciones de seguridad y equipos de la Tienda Piura, al aplicar una tasa mayor a la permitida por S/66 125,00 y S/584 775,00, respectivamente, sustentándose en los Resultados de los Requerimientos N° y en los artículos 20 y 39 de la Ley del Impuesto a la Renta, y artículo 22 de su Reglamento.

Que mediante el punto 7 del Anexo N° 1 del Requerimiento N° (foja 3531), la Administración solicitó a la recurrente explicar por escrito y acreditar con documentación sustentada en la base legal correspondiente, el porcentaje aplicado del 10% para la depreciación de los activos fijos que formaban parte de las edificaciones correspondientes a instalaciones de seguridad (sistema de agua contra incendios y el sistema de rociadores), instalaciones eléctricas, instalaciones de climatización e instalaciones de seguridad y equipos, detallados en el Anexo N° 1.3 de dicho requerimiento (fojas 3507 a 3528), que excedían el porcentaje del 5% previsto en el artículo 39 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que en respuesta, la recurrente presentó los escritos de 14 de marzo y 28 de diciembre de 2016 (fojas 3449 a 3459), sin embargo, de su evaluación se aprecia que no dio respuesta a las diferencias determinadas por la Administración respecto de los bienes materia de reparo, cuya tasa de depreciación utilizada por la recurrente fue del 10%.

Que en los literales g) y h) del punto 7 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° (fojas 3485 a 3490), la Administración indicó respecto de la depreciación con una mayor tasa que la permitida, de los activos fijos correspondiente a instalaciones de seguridad (sistema de agua contra incendios y el sistema de rociadores) de la Tienda Angamos, y de las instalaciones eléctricas, instalaciones de climatización e instalaciones de seguridad y equipos de la Tienda Piura, consignados en los Anexos N° 01.01 y 01.02 del citado resultado (fojas 3465 a 3474), calificaban como instalaciones fijas y permanentes formando parte de las edificaciones, por lo que correspondería deducir por depreciación la tasa de 5% y no la tasa de depreciación de 10% utilizada por la recurrente, por lo que reparó el exceso de depreciación por S/66 125,00 y S/584 775,00, respectivamente.

Que la Administración sustentó el reparo en que el término "Edificación", de acuerdo con el Informe Técnico N° elaborado por el Departamento Académico de Construcción de la Facultad de Ingeniería Civil de la Universidad Nacional de Ingeniería, debe entenderse que cuenta con estructuras, instalaciones, equipamiento, a la que pueda dársele un determinado uso y que para calificar un bien como instalación fija y permanente que constituye parte integrante de una edificación, debe tenerse en cuenta la cualidad de no poder ser separado sin ocasionar deterioro de la edificación, debiendo al mismo tiempo ser indispensable para la adecuada explotación económica del inmueble.

Que asimismo, la Administración dejó constancia que la "Funcionalidad" es un elemento indispensable

10



# Tribunal Fiscal

N° 00387-1-2021

para analizar la naturaleza jurídica de las instalaciones fijas y permanentes en relación a las edificaciones, pues se tiene que evaluar en qué medida dichas instalaciones guardan una relación directa y utilitaria con la finalidad económica de la edificación, siendo así, entonces pasan a formar parte de la edificación y no debe ser evaluado solamente en función a si se puede remover o no.

Que la Administración señaló que mediante el Informe N° [redacted] se ha establecido que para fines del Impuesto a la Renta, la expresión "edificaciones y construcciones" debe entenderse a las edificaciones propiamente dichas y a toda construcción, obra de arquitectura o ingeniería que tengan como característica su fijeza y permanencia, ésta última asociada a una vida útil relativamente extensa, similar a la que corresponde a un edificio, que no se destinen para la venta en el curso normal de las operaciones de una entidad, y se utilizan en el proceso de producción o comercialización o para uso administrativo y que estén sujetas a depreciación, excepto terrenos.

Que mediante el Ítem 1 del Anexo N° 1 del Requerimiento N° [redacted] (foja 3440), emitido conforme con el artículo 75 del Código Tributario, la Administración puso en conocimiento de la recurrente el resultado de la fiscalización, solicitándole que presentara escritos y documentación sustentatoria que desvirtúe los reparos efectuados en los literales g) y h) del punto 7 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° [redacted] por exceso de depreciación por S/66 125,00 y S/584 775,00, respectivamente, correspondiente a las instalaciones de seguridad (sistema de agua contra incendios y el sistema de rociadores) de la Tienda [redacted] y de las instalaciones eléctricas, instalaciones de climatización e instalaciones de seguridad y equipos de la Tienda [redacted] debido a que la recurrente utilizó la tasa de depreciación del 10% siendo que le correspondía aplicar la tasa del 5% al tratarse de partes integrantes de la edificación.

Que en respuesta, la recurrente presentó el escrito de 27 de enero de 2017 (fojas 3398 a 3400), y señaló que:

- Para efectos de la depreciación debe atenderse fundamentalmente a la vida útil de cada activo del que se trate, lo cual aplica a cada uno de los componentes de una instalación que cuenten con diferentes vidas útiles conforme a su funcionalidad, ello en tanto, cada elemento representa por separado un activo diferenciado. Agregó que el hecho que los componentes materia del reparo formen parte de la misma instalación, no implica que automáticamente sean partes dependientes de la misma, como pretende señalar la Administración), sino que debe evaluarse la funcionalidad y vida útil de cada uno de ellos por separado; y en tal sentido, las instalaciones de seguridad claramente no cumplen los criterios de fijeza y permanencia, pues estos elementos pueden ser separados fácilmente de la construcción principal sin deteriorarla en lo más mínimo, y su vida útil es a todas luces mucho menor al de la construcción. De esta manera, lo reparado contraviene lo señalado por la Administración en su propio análisis.
- La Administración no se encuentra en posibilidades de afirmar categóricamente que los activos materia de reparo tienen o no la naturaleza de ser "fijo y permanentes", pues aun cuando se le ofreció efectuar una inspección, no ha efectuado una verificación "in situ" de la Tienda de [redacted] en donde se encontraban dichos activos; a lo que alega que la Administración de manera forzada, pretende sostener que estos bienes son elementos integrantes de la construcción con los atributos de "fijeza" y "permanencia", yendo en contra de la propia naturaleza de los mismos.
- La razón de ser de las normas relativas a la depreciación se sustenta en el tiempo de duración de los bienes en uso, lo cual debería coincidir en circunstancias normales con el tiempo de depreciación para fines contables y tributarios, salvo excepciones; y que los bienes que son objeto de cuestionamiento, ni cumplen con el requisito de fijeza, ni con el de permanencia, por lo tanto no pueden considerarse como parte de la vida útil de la construcción o edificación a la que están adheridas; y que más bien cada uno los mismos por separado, tienen una funcionalidad distinta de la edificación, gozando de una vida útil completamente independiente de la misma.

11



# Tribunal Fiscal

N° 00387-1-2021

- El Informe Técnico N° emitido por la Universidad Nacional de Ingeniería, no constituye un análisis de sus activos sino sólo un informe genérico y conceptual, que sólo tiene como sustento las normas técnicas sobre edificaciones, las cuales no están orientadas a calificar activos como edificaciones para su depreciación sino únicamente determinan el concepto de "edificación" con la finalidad regulatoria de solicitar las licencias de edificación; a lo que agregó que no niega la aplicación del criterio del citado informe frente a instalaciones cuyos elementos claramente sean partes integrantes de las mismas, y que no cuentan con una funcionalidad y vida útil independientes del conjunto.

- En anteriores fiscalizaciones a empresas de su grupo económico, se ha concluido que los bienes de similar naturaleza autónoma y removible, no forman parte de la edificación, en tanto no son instalaciones fijas ni permanentes y tratándose de bienes de la misma naturaleza, debe seguirse el criterio validado por la propia Administración en relación a los bienes cuestionados, además señaló que adjuntaba fotos de diversos ítems observados en los cuales se podía observar que se trataban de activos fijos que no estaban adheridos a la edificación, y que por tanto, tenían carácter removible.

Que en los ítem 1 y 2 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° (fojas 3421 a 3425), la Administración dio cuenta de lo manifestado por la recurrente y señaló que:

- Mediante Informe N° emitió pronunciamiento estableciendo que: 1) Para fines del Impuesto a la Renta, dentro de la expresión "edificaciones y construcciones" debe entenderse comprendidas las edificaciones propiamente dichas y toda construcción, obra de arquitectura o ingeniería que tienen como características su fijeza y permanencia, esta última asociada a una vida útil relativamente extensa, similar a la que corresponde a un edificio, no se destinan para la venta en el curso normal de las operaciones de una entidad, y se utilizan en el proceso de producción o comercialización o para uso administrativo y que están sujetas a depreciación, excepto terrenos, y 2) Formarán parte de las edificaciones y construcciones, todos los bienes y materiales que sean necesarios para su puesta en funcionamiento, uso u aprovechamiento económico, así como los aditamentos de carácter permanente que tengan una vida útil relativamente larga como la obra.

- La recurrente no presentó documentación de sustento tales como manuales técnicos, informe de ingeniería u otros documentos que sustenten sus argumentos en el sentido que el sistema de agua contra incendios y el sistema de rociadores que forman parte de las instalaciones de seguridad de la Tienda Angamos no constituían parte funcional e integrante de la edificación; es decir, que no sean necesarios para su puesta en funcionamiento, uso u aprovechamiento económico, así como los aditamentos de carácter permanente que tengan una vida útil relativamente larga como la obra.

- La inspección "in situ" donde se encontraban los activos fijos, objeto de cuestionamiento, es facultad de la Administración, y la recurrente no presentó escrito alguno solicitando una inspección en una determinada fecha y hora, de manera que pudiese disponer de profesionales especialistas que atendiesen una diligencia de este tipo; y el reparo efectuado se basaba en la documentación presentada por la recurrente, tales como: comprobantes de pago, registros y libros contables, valorizaciones, imágenes presentadas, entre otros.

- La recurrente no presentó documentación alguna que sustente que el sistema de agua contra incendios y el sistema de rociadores, no constituían parte de las instalaciones de los sistemas adscritos a la edificación y que no eran necesarios para su funcionamiento; y que de acuerdo con los artículos 89 y 100 de la Norma Técnica A.130 del Reglamento Nacional de Edificaciones referida a los requisitos de seguridad, se establece que los sistemas contra incendios son requisitos mínimos de seguridad para Centros y Complejos Comerciales y que las edificaciones deben ser protegidas con un sistema contra incendios en función al tipo, área, altura y clasificación de riesgo, siendo que estos sistemas requieren de una serie de partes, piezas y equipamiento que es necesario estandarizar, para que puedan ser compatibles y ser utilizados por el Cuerpo de Bomberos y permitir los planes de apoyo mutuo entre empresas e instituciones; por lo que señaló que el sistema de agua contra incendios y el sistema de

12



# Tribunal Fiscal

N° 00387-1-2021

rociadores son parte del equipamiento del sistema contra incendios, que es un sistema adscrito a la edificación.

- Según el artículo 1 de la Norma Técnica EM.010 y de la Norma Técnica G.040 del Reglamento Nacional de Edificaciones del Ministerio de Vivienda, Construcción y Saneamiento, los sistemas y subsistemas que comprenden las instalaciones eléctricas, instalación de canalizaciones y puntos, instalación de corrientes, tableros eléctricos y sus equipos, transformadores, celdas, alimentadores eléctricos entre otras, forman parte integrante de una edificación.
- El artículo 1 de la Norma Técnica EM.050 del Reglamento Nacional de Edificaciones establece que en las edificaciones para viviendas, edificios industriales, comerciales, de recreación o para otros tipos, pueden preverse las necesidades de instalaciones de climatización que deben ser capaces de proporcionar automáticamente condiciones de temperatura, humedad, movimiento y pureza del aire en un local o espacio determinado dentro de unos valores prescritos, de acuerdo a las necesidades de ventilación y controlar el ingreso de contaminantes del aire exterior, que deben estar equipadas con elementos para el calentamiento, el enfriamiento, la humectación, la des-humectación y limpieza del aire de impulsión, así como con órganos de regulación de la temperatura y de la humedad relativa del aire del local; por lo que agregó que las instalaciones de climatización tales como red, suministros e instalación de tuberías de agua helada, aislamiento térmico para red de tuberías de agua helada, sus suministros e instalación, enfriadores de agua, suministros e instalación de ductos de plantas, torre de enfriamiento, entre otros, forman parte integrante de la edificación, al ser instalaciones adscritas a la edificación y ser necesarias para el uso y aprovechamiento del centro comercial.
- El artículo 1 de la Norma Técnica EM.070 del Reglamento Nacional de Edificaciones establece que los equipos tales como grupos electrógenos, ascensores, escaleras mecánicas, acondicionamiento y montaje de ascensores, entre otros forman parte de los sistemas para el transporte mecánico de carga y personas; en consecuencia forman parte de la edificación, al ser instalaciones adscritas a la edificación y ser necesarias para el uso y aprovechamiento del centro comercial.
- Respecto a los cuestionamientos al Informe Técnico N° emitido por la Universidad Nacional de Ingeniería, por parte de la recurrente, aquella no presentó un informe técnico específico y detallado de los bienes observados y que sustenten sus argumentos y que las imágenes presentadas corresponden a equipos que forman el sistema contra incendios, que es un sistema adscrito y funcional a la edificación.
- En cuanto al criterio vertido en anteriores fiscalizaciones a empresas del grupo que pertenece la recurrente, señaló que los reparos efectuados están referidos a la fiscalización del Impuesto a la Renta del ejercicio 2012 de la recurrente y que su criterio es el vertido en el Informe N°
- El reparo al exceso en tasa de depreciación corresponde a las instalaciones de seguridad (sistema de agua contra incendios y el sistema de rociadores) de la Tienda debido a que la recurrente utilizó la tasa de depreciación del 10% cuando le correspondía aplicar la tasa de 5% al tratarse de partes integrantes de la edificación, por lo que mantuvo los reparos por S/66 125,00 y S/584 775,00, respectivamente.

Que mediante el punto 1 del Requerimiento N° (fojas 3381 a 3391), la Administración puso en conocimiento de la recurrente el resultado de la fiscalización, solicitándole que presentara la documentación sustentatoria que desvirtúe los reparos efectuados en los Requerimientos N° y por exceso de depreciación por S/66 125,00 y S/584 775,00, correspondiente a las instalaciones de seguridad (sistema de agua contra incendios y el sistema de rociadores) de la Tienda y de las instalaciones eléctricas, instalaciones de climatización e instalaciones de seguridad y equipos de la Tienda respectivamente, debido a que la recurrente

 13



# Tribunal Fiscal

N° 00387-1-2021

utilizó la tasa de depreciación del 10% siendo que le correspondía aplicar la tasa del 5% al tratarse de partes integrantes de la edificación.

Que en respuesta, mediante escrito de 28 de marzo de 2017 (fojas 3312 y 3313), la recurrente se remitió a los argumentos expuestos en el escrito de respuesta del Requerimiento N° \_\_\_\_\_ y reiteró que existían bienes de similar naturaleza autónoma y removible a los bienes materia de cuestionamiento, que no formaban parte de la edificación, los cuales han sido analizados en anteriores fiscalizaciones a las empresas del grupo económico que forma parte y que fueron aceptados por la Administración como bienes que no eran instalaciones fijas permanentes.

Que en los puntos 1 y 2 al Resultado de Requerimiento N° \_\_\_\_\_ (fojas 3334 a 3337), se advierte que la Administración dio cuenta de lo señalado y presentado por la recurrente y se remitió a los argumentos expuestos en el Resultado del Requerimiento N° \_\_\_\_\_ a lo que agregó que las conclusiones a las que hubiera llegado en anteriores fiscalizaciones se sustentan en las pruebas y argumentos aportados en dichos procedimientos de fiscalización y sólo son válidas respecto de los hechos verificados en tales procedimientos.

Que respecto de la "duplicidad de criterio" invocada por la recurrente, la Administración señaló que de acuerdo con la Resolución N° 01294-4-2013, dicho concepto significa una doble opinión o dictamen que se tuvo sobre la interpretación de una norma, en tal sentido, tal cambio de opinión, parecer, dictamen o instrucción, debe haberse manifestado de manera expresa por la Administración y en ese sentido, en el presente caso no aplica la "duplicidad de criterio", debido a que no se está frente a una duplicidad de aplicación de la norma sino que se está frente al sustento del exceso en tasa de depreciación correspondiente a instalaciones de seguridad (sistema de agua contra incendios y el sistema de rociadores) de la Tienda Angamos, debido a que la recurrente utilizó la tasa de depreciación del 10% cuando le correspondía aplicar la tasa de depreciación del 5% al tratarse de bienes que son parte integrantes de la edificación; por lo que mantuvo los reparos por S/66 125,00 y S/584 775,00, respectivamente.

Que según se aprecia de autos, la Administración reparó la deducción de la depreciación de las instalaciones de seguridad (sistema de agua contra incendios y el sistema de rociadores) de la Tienda Angamos y de las instalaciones eléctricas, instalaciones de climatización e instalaciones de seguridad y equipos de la Tienda Piura, al establecer que el porcentaje de depreciación que correspondía aplicar a dichos activos fijos era de 5% y no el 10% utilizado por la recurrente.

Que el primer párrafo del artículo 37 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado mediante Decreto Supremo N° 179-2004-EF, prevé que a fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deduciría de la renta bruta, los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, en tanto, la deducción no esté expresamente prohibida por la citada ley; y el inciso f) del referido artículo establece que son gastos deducibles las depreciaciones por desgaste u obsolescencia de los bienes de activo fijo y las mermas y desmedros de existencias debidamente acreditados, de acuerdo con las normas establecidas en los artículos siguientes.

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

Que de acuerdo con el artículo 39 de la referida Ley del Impuesto a la Renta, modificado por la Ley N° 29342, los edificios y construcciones se depreciarían a razón del 5% anual; asimismo, el artículo 40 de la anotada ley, dispone que los demás bienes afectados a la producción de rentas gravadas se depreciarán aplicando, sobre su valor, el porcentaje que al efecto establezca el reglamento.

   14 



# Tribunal Fiscal

N° 00387-1-2021

Que el inciso a) del artículo 22 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 122-94-EF, prevé que de conformidad con el artículo 39 de la Ley del Impuesto a la Renta, los edificios y construcciones sólo serán depreciados mediante el método de línea recta, a razón de 5% anual; y el inciso b) del citado artículo, modificado por Decreto Supremo N° 194-99-EF, establece que para el cálculo de la depreciación los bienes afectados a la producción de rentas gravadas de la Tercera Categoría -distintos de edificios y construcciones- se realizará aplicando el porcentaje que establece la tabla incluida en dicho inciso<sup>5</sup>.

Que el inciso c) del referido artículo 22 establece que las depreciaciones que resulten por aplicación de lo dispuesto en los incisos anteriores se computarán a partir del mes en que los bienes sean utilizados en la generación de rentas gravadas; y el inciso f) del citado artículo, precisa que las empresas debían llevar un control permanente de los bienes del activo fijo en libros auxiliares, tarjetas o cualquier otro sistema de control, en que se registraría la fecha de adquisición, el costo, los incrementos por revaluación, los ajustes por diferencias de cambio, las mejoras de carácter permanente, los retiros, la depreciación, los ajustes por efecto de la inflación y el valor neto de los bienes.

Que el inciso h) del citado artículo 22 señala que las mejoras introducidas por el arrendatario en un bien alquilado, en la parte que el propietario no se encuentre obligado a reembolsar, serán depreciadas por el arrendatario con el porcentaje correspondiente a los bienes que constituyen las mejoras, de acuerdo con el inciso a) y con la Tabla a que se refiere el inciso b) del referido artículo 22. Añade el referido inciso h) que si al devolver el bien por culminación del contrato aún existiera un saldo por depreciar, el íntegro de dicho saldo se deducirá en el ejercicio en que ocurra la devolución.

Que la Resolución N° 06154-1-2009 señala que a efecto de establecer la tasa máxima de depreciación permitida, debe tenerse en cuenta las características del bien, las cuales no varían o se pierden por la manera en que se realizó su contabilización; y asimismo, la Resolución N° 351-2-98 ha establecido que la tasa de depreciación debe obedecer a la naturaleza del bien y al uso al cual se destina el activo fijo.

Que al respecto, según el criterio establecido en la Resolución N° 07724-2-2005 a efecto de ubicar los activos en los alcances del artículo 39 de la Ley del Impuesto a la Renta, no es suficiente que el bien haya sido "construido" sino que deben tenerse en cuenta las características de su construcción, las cuales no cambian o se pierden por la forma de contabilización. Agrega que al no pertenecer necesariamente todas las construcciones al grupo contenido en el artículo 39 de la citada ley, la divisionaria contable de "edificios y construcciones" puede comprender tanto a las de dicho grupo como a las que por su menor vida útil correspondan a los "demás activos" del artículo 40 de la citada ley.

Que de las normas glosadas se advierte que a efecto del Impuesto a la Renta se admite de forma general la deducción de la depreciación de los bienes del activo fijo, para lo cual debe tenerse en cuenta las características del bien depreciable.

Que cabe indicar que la Ley del Impuesto a la Renta y su reglamento no contienen una definición para los términos "edificios" y "construcciones", por lo que se debe recurrir a su significado usual y supletoriamente a otros dispositivos legales, según la Norma IX del Título Preliminar del Código Tributario<sup>6</sup>.

<sup>5</sup> Así, se establece como porcentajes máximos de depreciación los siguientes: para ganado de trabajo y reproducción, redes de pesca 25%; para vehículos de transporte terrestre (excepto ferrocarriles), hornos en general 20%; para maquinaria y equipo utilizados por las actividades minera, petrolera y de construcción, excepto muebles, enseres y equipos de oficina 20%; para equipos de procesamiento de datos 25%; para maquinaria y equipo adquirido a partir del 1.1.91 10%; y para Otros bienes del activo fijo 10%.

<sup>6</sup> Norma que señala que, en lo no previsto por el Código Tributario o en otras normas tributarias, podrán aplicarse normas distintas a las tributarias siempre que no se les opongan ni las desnaturalicen; asimismo, supletoriamente se aplicarán los principios del Derecho Tributario o, en su defecto, los principios del Derecho Administrativo y los principios generales del Derecho.

 15



# Tribunal Fiscal

N° 00387-1-2021

Que el Diccionario de la Lengua Española<sup>7</sup> define "edificación" como "edificio o conjunto de edificios", y define "edificio" como la "construcción estable, hecha con materiales resistentes, para ser habitada o para otros usos"; por su parte, el Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual de Guillermo Cabanellas<sup>8</sup> define "edificio" como la obra o fábrica que se construye para habitación u otros fines de la vida o convivencia humana; y en cuanto al término "construcción", el Diccionario de la Lengua Española<sup>9</sup> lo define como "obra construida o edificada", y precisa que "construir" significa "hacer de nueva planta una obra de arquitectura o ingeniería (...)".

Que por su parte, el artículo 3 de la Ley de Regulación de Habilitaciones Urbanas y de Edificaciones, Ley N° 29090, aplicable al caso de autos, define como edificación el resultado de construir una obra cuyo destino es albergar al hombre en el desarrollo de sus actividades y comprende las instalaciones fijas y complementarias adscritas a ella; la misma definición se puede encontrar en el artículo 41 del Reglamento de Licencias de Habilitación Urbana y Licencias de Edificación aprobado por Decreto Supremo N° 024-2008-VIVIENDA<sup>10</sup>.

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

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

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

Que el artículo 887 del Código Civil, establece que es parte integrante, lo que no puede ser separado sin destruir, deteriorar o alterar el bien y que estas no pueden ser objeto de derechos singulares, asimismo, de acuerdo con su artículo 889, las partes integrantes de un bien y sus accesorios siguen la condición de este, salvo que la ley o el contrato permitan su diferenciación o separación.

Que si bien el caso de autos trata del Impuesto a la Renta, es conveniente señalar que en el mismo sentido, a efecto del Impuesto Predial, el artículo 8 del Texto Único Ordenado de la Ley de Tributación

<sup>7</sup> REAL ACADEMIA ESPAÑOLA (2001). *Diccionario de la Lengua Española*, 22ª edición. Consultado en: <http://www.rae.es>.

<sup>8</sup> CABANELLAS, Guillermo (1989). *Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual*, tomo 3, 21ª edición. Buenos Aires: Heliasta. Página 371.

<sup>9</sup> REAL ACADEMIA ESPAÑOLA (2001). *Diccionario de la Lengua Española*, 22ª edición. Consultado en: <http://www.rae.es>.

<sup>10</sup> Derogada por Decreto Supremo N° 008-2013-VIVIENDA, publicado el 4 de mayo de 2013.





# Tribunal Fiscal

N° 00387-1-2021

Municipal, aprobado por Decreto Supremo N° 156-2004-EF, prevé que se considera predios a los terrenos, incluyendo los terrenos ganados al mar, a los ríos y a otros espejos de agua, así como las edificaciones e instalaciones fijas y permanentes que constituyan partes integrantes de dichos predios, que no pudieran ser separadas sin alterar, deteriorar o destruir la edificación.

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

Que por tanto, para fines del Impuesto a la Renta, cabe concluir que los activos fijos que constituyan instalaciones fijas y permanentes que forman parte integrante de edificaciones deberán ser depreciados con la tasa prevista para los "edificios y construcciones", reputándoseles la vida útil relativamente larga de estas últimas, no siéndoles aplicables las otras tasas de depreciación contempladas para los "demás bienes afectados a la producción de rentas gravadas".

Que en el presente caso, los activos fijos materia de observación que figuran en los Anexos N° 01.01 y 01.02 al Resultado del Requerimiento N° (fojas 3465 a 3474), consisten en instalaciones de seguridad (sistema de agua contra incendios y el sistema de rociadores), instalaciones eléctricas, instalaciones de climatización e instalaciones de seguridad y equipos en locales en la que la recurrente desarrolla sus actividades comerciales (Tiendas y de ), lo que es reconocido por esta.

Que según lo expuesto precedentemente, las instalaciones fijas y permanentes son todos los bienes que se encuentran adheridos físicamente a la edificación y no pueden ser separados de este sin destruirlo, deteriorarlo o alterar su valor, y califican como tales, como se indica el Reglamento Nacional de Tasaciones, entre otros, las instalaciones de seguridad (sistema de agua contra incendios y el sistema de rociadores), instalaciones eléctricas, instalaciones de climatización e instalaciones de seguridad y equipos, es decir, los mismos activos fijos que han sido observados por la Administración.

Que atendiendo a que la tasa de depreciación debe obedecer a la naturaleza del bien y al uso al cual se destina, para establecer la procedencia de los reparos, debe determinarse si la recurrente acreditó que los bienes relacionados al presente reparo eran bienes distintos a las edificaciones en las cuales se implementaban, para luego establecer la tasa de depreciación que correspondía aplicar.

Que a efecto de sustentar la naturaleza de los bienes observados por la Administración como parte integrante de las edificaciones, la recurrente presentó fotografías del sistema contra incendios, tableros que controlan el funcionamiento de la bomba jockey y motobomba, tanque de combustible de petróleo y manifold instalados en la Tienda Angamos (fojas 349 a 353) así como fotografías del banco de condensadores, celdas, equipos de aire acondicionado, grupo electrógeno, tableros eléctricos, instalaciones eléctricas y sub estación instaladas en la Tienda (fojas 341 a 348); no obstante, cabe señalar que dichas imágenes no resultan suficientes para acreditar que no resultan parte integrante y funcional de la edificación, debido a no poder identificarse con una ubicación específica si son los bienes objeto de cuestionamiento, además de no ir acompañadas de las características técnicas.

Que en ese sentido, si bien la recurrente señala que los bienes observados no son instalaciones fijas y permanentes, por cuanto estos podrían llevarse de un lugar a otro, sin alterar la naturaleza de la edificación, destruirla o deteriorarla, aquella no ha sustentado dicha aseveración con un informe técnico u otro documento que explique las características de estos bienes y su relación con las edificaciones en los que fueron instalados, a fin de desvirtuar lo que, según las normas técnicas antes comentadas, son instalaciones fijas y permanentes que forman parte integrante de las edificaciones, por lo que les resulta aplicable la tasa de depreciación tributaria correspondiente a los edificios y construcciones (5%), por lo que el exceso de depreciación reparado se encuentra arreglado a ley, correspondiendo mantener los reparos efectuados y confirmar la resolución apelada en este extremo.

 17



# Tribunal Fiscal

N° 00387-1-2021

Que en cuanto a lo alegado por la recurrente, en el sentido que la Administración no puede afirmar que los activos fijos reparados tienen naturaleza de ser fijos y permanentes, por cuanto no efectuó una verificación "in situ" de sus locales, habiéndose negado a actuar la inspección ofrecida; cabe señalar que contrariamente a lo indicado, la Administración de acuerdo con sus facultades de fiscalización debe analizar en cada caso, los diversos medios de prueba idóneos, como la documentación analizada precedentemente, a fin de determinar las obligaciones tributarias, debiéndose agregar que la recurrente no ha presentado prueba alguna que desvirtúe la acotación efectuada; no obstante, que tuvo la oportunidad de presentar sus descargos, solicitados en forma expresa por la Administración durante el procedimiento de fiscalización; más aún cuando la inspección solicitada, está referida a bienes del activo fijo, cuyas características podrían haber variado de un ejercicio gravable a otro posterior; por lo que la falta de actuación de dicha inspección por parte de la Administración no implica en modo alguno vulneración de su derecho de defensa.

Que respecto a que se debe analizar la depreciación por separado de cada elemento de un todo, considerando la naturaleza del bien y su vida útil; cabe precisar que en el caso de autos, fue la recurrente quien no acreditó que cada uno de los bienes observados, en función a sus características, no eran instalaciones fijas y permanentes de las edificaciones, situación contraria al actuar de la Administración, por lo que tales argumentos no resultan ser atendibles.

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

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

## **Exceso en tasa de depreciación respecto de las construcciones denominadas "obra exterior" de la Tienda de Piura al haberse acogido indebidamente al beneficio establecido en el régimen especial previsto en la Ley N° 29342**

Que en los Anexos N° 1.1 y 2 de la Resolución de Determinación N° (fojas 3844 a 3870 y 3898), la Administración reparó la base imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2012, por exceso en tasa de depreciación de las construcciones denominadas "obra exterior" de la Tienda de Piura por S/231 786,34, al no haberse acreditado el cumplimiento de la condición establecida en el inciso a) del artículo 2 de la Ley N° 29342, sustentándose en los Resultados de los Requerimientos N° y en los artículos 20 y 39 de la Ley del Impuesto a la Renta, artículo 22 de su Reglamento y en el inciso a) del artículo 2 de la Ley N° 29342.

Que previamente al análisis de fondo, cabe mencionar que según se advierte del punto 3 al Resultado del Requerimiento N° (fojas 3328 a 3334), la Administración reparó el exceso en la tasa de depreciación de las construcciones denominadas "obra exterior" de la Tienda de Piura, al haberse

18



# Tribunal Fiscal

N° 00387-1-2021

acogido indebidamente al beneficio establecido en el régimen especial previsto en la Ley N° 29342, debido a que la recurrente utilizó la tasa de depreciación del 20%, siendo que le correspondía aplicar la tasa de depreciación de 5%, al tratarse de construcciones fuera del alcance de la Licencia de Obra otorgada mediante Resolución N° \_\_\_\_\_ y que por lo tanto no se había acreditado el cumplimiento de la condición establecida en el inciso a) del artículo 2 de la Ley N° 29342.

Que sin embargo, de la revisión de la resolución apelada (foja 3939), se aprecia que la Administración señala que *"Con respecto a la segunda condición establecida en la Ley N° 29342, si hasta el 31 de diciembre de 2010 la construcción tuviera como mínimo un avance de obra del ochenta por ciento (80%), no resulta pertinente analizar dicha condición, debido a que ambas condiciones deben presentarse de manera concurrente para poder acceder a los beneficios del régimen especial de depreciación para edificios y construcciones; sin embargo, de la evaluación en conjunto de toda la documentación presentada durante el procedimiento de fiscalización, se concluye que el contribuyente no ha presentado documento alguno que pruebe el grado de avance de la obra del "Centro Comercial \_\_\_\_\_ ni que se haya concluido, toda vez que no presentó algún documento expedido por la municipalidad respecto a la conformidad de la obra"*.

Que no obstante, conforme con lo indicado precedentemente, la resolución de determinación impugnada se fundamentó únicamente en que la recurrente no acreditó el cumplimiento de la condición establecida en el inciso a) del artículo 2 de la Ley N° 29342.

Que si bien de conformidad con lo establecido por el artículo 127 del Código Tributario, la Administración goza de la facultad para realizar un nuevo examen completo de los aspectos del asunto controvertido en la etapa de reclamación, ésta sólo puede modificar los reparos efectuados en la etapa de fiscalización o verificación que hayan sido impugnados, para incrementar sus montos o para disminuirlos.

Que en tal sentido, la Administración al adicionar en la instancia de reclamación un fundamento al reparo ha prescindido totalmente del procedimiento legal establecido en este extremo<sup>11</sup>, por lo que de conformidad con el numeral 2 del artículo 109 del Código Tributario, que dispone que son nulos los actos emitidos prescindiendo totalmente del procedimiento legal establecido, procede declarar la nulidad de la resolución apelada en el extremo referido a que la recurrente no cumplió con acreditar la segunda condición establecida en la Ley N° 29342, esto es, el cumplimiento de lo establecido en el inciso b) del artículo 2 de la citada ley.

Que en este sentido, corresponde analizar el reparo materia de autos, conforme con los fundamentos expuestos en la citada Resolución de Determinación N° \_\_\_\_\_

Que mediante el punto 7 del Anexo N° 1 del Requerimiento N° \_\_\_\_\_ (foja 3531), la Administración solicitó a la recurrente explicar por escrito y acreditar con documentación sustentada en la base legal respectiva, el porcentaje aplicado del 20% para la depreciación de los activos fijos identificados con los códigos ML-10907, ML-10908, ML-11251, ML-11909, ML-11910, ML-11919, ML-11920, ML-11921, ML-11923, ML-11924 y ML-11925, detallados en el Anexo N° 1.3 del mencionado requerimiento (fojas 3518, 3519, 3523 y 3526), que correspondía a activos fijos que formaban parte de las edificaciones, que excedían el porcentaje del 5% previsto en el artículo 39 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que en respuesta, la recurrente presentó el escrito de 28 de diciembre de 2016 (fojas 3449 a 3454), y refirió que el proyecto del Centro Comercial \_\_\_\_\_ se compone de varias etapas y que la primera etapa ya contaba con un avance de obra superior al 80%

<sup>11</sup> De conformidad con el numeral 13.1 del artículo 13 del Texto Único Ordenado de Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley N° 27444, aprobado mediante Decreto Supremo N° 006-2017-JUS, la nulidad de un acto solo implica la de los sucesivos en el procedimiento, cuando estén vinculados a él.

 19



# Tribunal Fiscal

N° 00387-1-2021

Que agregó que en la fiscalización del Impuesto a la Renta del ejercicio 2011, la Administración analizó la aplicación del régimen especial de depreciación correspondiente al Centro Comercial y que de su revisión concluyó que efectivamente correspondía aplicar la tasa de depreciación de 20%, por lo que en el supuesto negado que la Administración modifique el criterio previamente citado, no debería verse perjudicada con los intereses y sanciones relacionadas, al amparo de lo dispuesto por el artículo 170 del Código Tributario.

Que en el numeral (ii) del literal h) del punto 7 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° (fojas 3483 a 3485), la Administración indicó que la recurrente presentó la Licencia de Obra otorgada según Resolución N° del 18 de febrero de 2010, mediante la cual se autorizó construir el sótano, primer piso, mezzanine y segundo piso del Centro Comercial con un área total de 30 507,30 m<sup>2</sup> en un plazo de 36 meses; a lo que agregó que las edificaciones denominadas "obra exterior" comprendían principalmente el pavimento vehicular, vereda peatonal, rejas y puertas en cerco perimétrico, semaforización, corte y relleno masivo de sitio a nivel sub rasante en avenidas aledañas al centro comercial.

Que indicó que del Formulario Único de Edificación - FUE presentado ante la Municipalidad de Castilla para la obtención de la Licencia de Obra, observó que la recurrente declaró como áreas del proyecto un total de 30 507,30 m<sup>2</sup> de área de construcción y 24 696,44 m<sup>2</sup> de área libre; y señaló que las construcciones realizadas en el área libre, los cercos perimétricos declarados en observaciones como m<sup>2</sup> lineales accesorios a la obra de construcción y las construcciones realizadas fuera del área del terreno, tales como obras en avenidas aledañas, declaradas en el punto 3.2 del referido formulario por 51 750,00 m<sup>2</sup>, no se encontraban en el alcance de la autorización de la Licencia de Obra; a lo que agregó que la recurrente no presentó los respectivos expedientes de modificación del proyecto o licencia de edificación, respecto de lo autorizado mediante Licencia de Obra; por lo que concluyó que la recurrente no cumplió con el inciso a) del artículo 2 de la Ley N° 29342, y reparó el exceso de depreciación por S/722 259,07.

Que al amparo del artículo 75 del Código Tributario, mediante el Requerimiento N° (foja 3440), la Administración solicitó a la recurrente que formule sus descargos contra este reparo.

Que en respuesta, la recurrente presentó los escritos de 30 de diciembre de 2016 y 27 de enero de 2017 (fojas 3396, 3397 y 3401 a 3403), y señaló que el Centro Comercial se compone de tres etapas y que la depreciación materia de observación está relacionada únicamente a la primera etapa.

Que manifestó que la Licencia de Obra presentada acreditaba la construcción de la "obra gruesa" y la "obra exterior" y que si bien en ella se dejó constancia que el proyecto tendría una área total techada de 30 507,30 m<sup>2</sup>, también validaba que el proyecto tenía un metraje de "área libre" ("obra exterior").

Que refirió que hasta antes del 2011, la regulación interna para la emisión de la licencia de construcción de la Municipalidad Distrital de Castilla, exigía que solo se hiciera referencia al "área total techada" ("obra gruesa"), pese a que en el expediente presentado para su emisión, claramente recogía el metraje de "área libre" ("obra exterior"), detallando las edificaciones que se realizarían en la misma; por lo que emitida la licencia se entendería autorizada todas las obras contenidas en el expediente; a lo que agregó que por el mero hecho formal de no mencionar el metraje del "área libre" en la licencia de obra, no implicaba que éstas no se encontraban autorizadas, pues de haber sido el caso, la Municipalidad hubiese impuesto las medidas correctivas y sanciones correspondientes, lo cual no ocurrió en su caso.

Que en el punto 3 al Resultado del Requerimiento N° (fojas 3416 a 3418), la Administración dio cuenta de lo manifestado por la recurrente y levantó la observación por S/490 472,73 correspondiente a las construcciones realizadas en el área libre y cercos perimétricos y mantuvo el reparo por S/231 786,34 correspondiente a las construcciones realizadas fuera del área del terreno declarada en el punto 3.2 del Formulario Único de Edificación - FUE presentado ante la Municipalidad de Castilla para la obtención de la Licencia de Obra.





# Tribunal Fiscal

N° 00387-1-2021

Que la Administración señaló que el reparo se efectuó al exceso en tasa de depreciación, al haberse acogido indebidamente al beneficio establecido en el régimen especial previsto en la Ley N° 29342, debido a que la recurrente utilizó la tasa de depreciación de 20%, siendo que le correspondía aplicar la tasa de depreciación de 5%, al tratarse de una "obra exterior" de la Tienda Piura que tiene la condición de obra pública, que fue construida fuera del alcance de lo declarado en la Licencia de Obra como área techada y de lo sustentado por la recurrente como área libre que forma parte del proyecto aprobado mediante Licencia de Obra; a lo que precisó que los bienes observados se detallaban en el Anexo N° 3 adjunto al citado resultado (foja 3405) correspondiente a construcciones desarrolladas en las Avenidas y en la Calle de la ciudad de Piura, tales como semaforización, vía asfáltica, corte a nivel, pavimentos, señalización vial, veredas, entre otros.

Que la Administración refirió que la recurrente presentó la Licencia de Obra otorgada según Resolución N° mediante el cual se autorizaba la construcción de un área total de 30 507,30 m<sup>2</sup> y que además presentó documentación referida a las construcciones en el área libre que formaba parte del proyecto aprobado mediante esta licencia de obra; sin embargo, las construcciones observadas se encontraban ubicadas en avenidas y calles circundantes al centro comercial, que de acuerdo a la documentación presentada por la recurrente no formaban parte del proyecto del centro comercial.

Que mediante el punto 3 del Requerimiento N° (fojas 3375 a 3381), la Administración puso en conocimiento de la recurrente el resultado de la fiscalización, solicitándole que presentara la documentación sustentatoria que desvirtúe el reparo efectuado en los Requerimientos N° y por exceso de depreciación por S/231 786,34, correspondiente a las construcciones denominadas "obra exterior" de la Tienda Piura, al haberse acogido indebidamente al beneficio establecido en el régimen especial previsto en la Ley N° 29342, debido a que la recurrente utilizó la tasa de depreciación del 20% siendo que le correspondía aplicar la tasa del 5%.

Que en respuesta, mediante escritos de 27 de febrero y 28 de marzo de 2017 (fojas 3311, 3312 y 3316 a 3320), la recurrente señaló que inicialmente la Administración objetó la depreciación de las construcciones del "área libre" y "obra gruesa" del Centro Comercial y que recién en el Resultado del Requerimiento N° se refirió a la "obra exterior" manifestando que corresponde a una "obra pública", es decir, que las construcciones no eran de su propiedad. Indicó que la "obra exterior" corresponde a la inversión en pistas y veredas y que si bien son exteriores al cerco perimétrico del centro comercial se hicieron sobre su propiedad privada, lo cual quedó debidamente acreditado en los contratos, escritura pública, partida registral, HR y PU de los tributos municipales, entre otros; a lo que agregó que se insiste en señalar que la "obra exterior" no formaba parte del proyecto del centro comercial, citando a tal efecto, normas de edificaciones relativas a espacios públicos.

Que la recurrente señaló que según la partida registral N° es propietaria de un predio con un área de 67 371,06 m<sup>2</sup> compuesto por la "obra gruesa", "área libre" y "obra exterior" de la Tienda Piura con áreas de 27 054,05 m<sup>2</sup>, 24 696,44 m<sup>2</sup> y 15 620,57 m<sup>2</sup>, respectivamente, y que sobre el total de dicha área construyó un cerco perimétrico en cuyo interior se tiene un área de 51 750,49 m<sup>2</sup> y la diferencia ascendente a 15 620,57 m<sup>2</sup> se denominaba "obra exterior" que también era de su propiedad; siendo que la licencia de obra autorizó la construcción de la "obra gruesa" por 30 507,30 m<sup>2</sup>. Refirió que no existe ninguna razón para considerar que la "obra exterior" es una "obra pública" de propiedad de la Municipalidad de Castilla - Piura, y que a través del HR y PU, dicha entidad liquida los tributos municipales sobre un área total de 67 371,06 m<sup>2</sup> por ser de su propiedad.

Que asimismo, la recurrente alegó que el término "obra exterior" obedece únicamente a la aplicación de una terminología contable para fines corporativos, la cual se refiere a trabajos efectuados con vista al exterior del edificio pero siempre dentro de los terrenos de su propiedad; y que en esta categoría se registran los trabajos de cercos, pavimentación, estacionamientos, pisos, veredas, asfaltado, entre otros. Manifestó que la "obra exterior" fue ejecutada por ella quien asumió el íntegro de la inversión, lo que fue acreditado con diversa documentación relacionada a dicha inversión como contrato de obra, liquidaciones

21



# Tribunal Fiscal

N° 00387-1-2021

de obra, informe de valorizaciones, entre otros, y que la Administración pudo cotejar con la propia Municipalidad de Castilla - Piura, quien confirmaría que dicha área no había sido financiada ni ejecutada por ella, resultando evidente que se está frente a una obra privada y no pública; a lo que agregó que la Administración erróneamente cita disposiciones legales aplicables a obras públicas de carácter urbano.

Que la recurrente precisó que la "obra exterior" se trató de accesos vehiculares construidos en el área libre del predio, que permitían el acceso vehicular a los estacionamientos y edificaciones desde el exterior; que no tenían naturaleza de vías públicas ni conformaban el espacio urbano público, para lo cual hubiese tenido que ser diseñadas y construidas con ese propósito y después haber sido recibidas por la autoridad municipal e incorporadas al sistema vial distrital o provincial, lo que no ha sucedido. Finalmente señaló que aun cuando la licencia de obra solo se refiera a la "obra gruesa", ello de ningún modo implicaba el desconocimiento del total de las construcciones efectuadas sobre su propiedad y que de la literalidad de la Ley N° 29342, resultaba claro el carácter no constitutivo de la Licencia de Obra para acceder al beneficio tributario de la depreciación acelerada, dado que la propia norma en su artículo 2 señalaba expresamente que el inicio de la construcción, se entendía como el momento en que se obtenía la licencia de edificación u otro documento que debía establecer el reglamento, dejando abierta la posibilidad de acreditar el inicio de la construcción con cualquier otro documento distinto a la licencia de obra, y si bien a la fecha no se contaba con un reglamento que detallara los demás documentos que acreditarían el inicio de la construcción, ello no debe generar una restricción para el acceso al beneficio tributario, sino que por el contrario, debería evaluarse el conjunto de documentación con que contaba para acreditar el inicio de la obra y demás requisitos exigidos.

Que en el punto 1 al Resultado de Requerimiento N° (fojas 3335 a 3337), se advierte que la Administración dio cuenta de lo señalado y presentado por la recurrente y se remitió a los argumentos expuestos en los Resultados de los Requerimientos N° y donde comunicó que las construcciones denominadas "obra exterior" se encontraban fuera del alcance de la Licencia de Obra del Proyecto otorgado mediante Resolución N° y que por lo tanto no le correspondía acogerse al beneficio de la Ley N° 29342; manteniendo el reparo por S/231 786,34, correspondiente a las construcciones realizadas fuera del área del terreno declarada en el punto 3.2 del Formulario Único de Edificación - FUE presentado ante la Municipalidad de Castilla para la obtención de la Licencia de Obra.

Que la Administración precisó que no se estaba cuestionando la propiedad de la recurrente sobre el área de 15 620,57 m<sup>2</sup> denominada "obra exterior", ni tampoco la fehaciencia de los desembolsos que formaban parte de los activos construidos en esta área; sino que el cuestionamiento versaba sobre el cumplimiento del requisito para acogerse al beneficio de la tasa de depreciación acelerada establecido en el inciso a) del artículo 2 de la Ley N° 29342, esto es, que la recurrente no había exhibido la licencia de edificación que acredite el inicio de la construcción en el área de 15 620,57 m<sup>2</sup>, la cual se encontraba fuera del alcance de la Licencia de Obra del Proyecto otorgada según Resolución N° según constaba en el plano aprobado por la Municipalidad que indicaba como área de terreno del Proyecto el área de 51 750,49 m<sup>2</sup>. Finalmente señaló que mediante los Informes N° y el Ministerio de Economía y Finanzas ha concluido que no resultaba necesaria la reglamentación de la Ley N° 29342, para señalar que la Licencia de Edificación era el documento que acreditaba el inicio de la construcción para cumplir con la condición establecida en el inciso a) del artículo 2 de la citada ley.

Que conforme a lo expuesto, el punto controvertido consiste en determinar si la recurrente cumplió con el requisito establecido en el inciso a) del artículo 2 de la Ley N° 29342 para poder acceder a la tasa especial de depreciación de 20%.

Que de acuerdo con el inciso f) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, a fin de establecer la renta neta de tercera categoría, son deducibles las depreciaciones por desgaste u obsolescencia de los bienes de activo fijo.

   22 



# Tribunal Fiscal

N° 00387-1-2021

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

Que el artículo 39 de la misma ley, modificado por Ley N° 29342, dispone que los edificios y construcciones se depreciarán a razón del 5% anual.

Que por su parte, el inciso a) del artículo 22 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, modificado a través del Decreto Supremo N° 136-2011-EF, establece que para el cálculo de la depreciación, los edificios y construcciones sólo serán depreciados mediante el método de línea recta, a razón de 5% anual, precisándose en el inciso c) que la depreciación se computa a partir del mes en que los bienes sean utilizados en la generación de rentas gravadas.

Que el artículo 1 de la Ley N° 29342, publicada el 7 de abril de 2009 y que entró en vigencia el 1 de enero de 2010, estableció de manera excepcional y temporal un régimen especial de depreciación de edificios y construcciones para los contribuyentes del régimen general del Impuesto a la Renta.

Que el artículo 2 de la indicada ley dispuso que a partir del ejercicio 2010, los edificios y las construcciones se podrán depreciar, para efecto del Impuesto a la Renta, aplicando un porcentaje anual de depreciación del 20% hasta su total depreciación, siempre que cumplan las siguientes condiciones:

- a) La construcción se hubiera iniciado a partir del 1 de enero de 2009. Se entiende como inicio de la construcción el momento en que se obtenga la licencia de edificación u otro documento que establezca el reglamento. Para determinar el inicio de la construcción, no se considera la licencia de edificación ni cualquier otro documento que sea emitido como consecuencia de un procedimiento de regularización de edificaciones.
- b) Si hasta el 31 de diciembre de 2010 la construcción tuviera como mínimo un avance de obra del 80%. Tratándose de construcciones que no hayan sido concluidas hasta el 31 de diciembre de 2010, se presume que el avance de obra a dicha fecha es menor al 80%, salvo que el contribuyente pruebe lo contrario. Se entiende que la construcción ha concluido cuando se haya obtenido de la dependencia municipal correspondiente la conformidad de obra u otro documento que establezca el reglamento.

Que como se aprecia, la Ley N° 29342 estableció una tasa especial de depreciación del 20% para los activos fijos que constituyan edificios y construcciones, distinta de la tasa general de depreciación del 5% prevista por la Ley del Impuesto a la Renta, habiendo contemplado la propia ley dos condiciones que tendrán que verificarse de manera concurrente para que los contribuyentes puedan acogerse a esta tasa especial de depreciación: la primera, referida al inicio de la construcción, y la segunda, referida a la culminación de la construcción.

Que en el caso de la primera condición se ha dispuesto que la construcción del activo fijo haya tenido su inicio a partir del 1 de enero de 2009, habiendo fijado la propia ley en su descripción normativa que dicho momento corresponderá a aquél en que se obtenga la licencia de edificación u otro documento que se haya establecido en el reglamento.

Que siendo la propia ley la que ha previsto cuáles son los documentos que determinarán el inicio de la construcción, los contribuyentes no pueden considerar otros distintos para demostrar el cumplimiento de la condición en referencia.

Que por lo tanto, al no haberse publicado el reglamento, se tiene que el documento que determinará el inicio de la construcción, conforme a la descripción normativa fijada en la ley, será la licencia de edificación; admitirse otro tipo de documentos ocasionaría que el régimen especial de depreciación se

23



# Tribunal Fiscal

N° 00387-1-2021

aplique a edificios y construcciones que no han sido considerados por dicha norma<sup>12</sup>; por lo tanto, los alegatos de la recurrente en sentido contrario no resultan atendibles en este extremo.

Que a efecto de cumplir con la primera condición, conforme lo dispuesto en el inciso a) del artículo 2 de la Ley N° 29342, debe existir una licencia de edificación que acredite que la construcción se hubiera iniciado a partir del 1 de enero de 2009.

Que para sustentar la primera condición, la recurrente presentó la Resolución Gerencial N° la Licencia de Obra N° y la Licencia de Ocupación Temporal de Vía Pública N° emitida por la Municipalidad Distrital de Castilla el 5 de abril de 2010 (fojas 2575, 2576 y 2578), mediante la cual se autorizó la construcción del sótano, mezanine, primer y segundo piso de un inmueble destinado a centro comercial ubicado en la Urbanización Parte Sublote Sección Sector Avenida Castilla - Piura, con un área techada a construir de 30 507,30 m<sup>2</sup> y estableciéndose que la aludida licencia tenía como fecha de caducidad el 5 de abril de 2013.

Que asimismo, la recurrente presentó el Formulario Único de Edificación - FUE (fojas 2561 a 2566), donde declaró en los puntos 3.2 - Área y Medidas Perimétricas y 6.1 - Cuadro de Área por Usos (m<sup>2</sup>) que el inmueble destinado a centro comercial contaba con un área total de 51 750,49 m<sup>2</sup> conformada por un área libre de 24 696,44 m<sup>2</sup> y un área por construir de 27 054,05 m<sup>2</sup>, sobre la cual se construyó el sótano, mezanine, primer y segundo piso del citado inmueble, por lo que se declaró un área total de construcción de 30 507,30 m<sup>2</sup>.

Que la Memoria Descriptiva (fojas 2583 a 2587), señaló que el área total del terreno era de 51 750,49 m<sup>2</sup> y del Plano de Ubicación (fojas 2554 a 2556), se observa un cuadro de áreas, donde se describe que el total del área del terreno es de 51 750,49 m<sup>2</sup>, el área ocupada de 27 054,05 m<sup>2</sup> y el área libre de 24 696,44 m<sup>2</sup>. Además describe que el área a construir es 30 507,30 m<sup>2</sup>, área que está distribuida por sótano 112,75 m<sup>2</sup>, primer piso 27 054,05 m<sup>2</sup>, mezanine 2 314,00 m<sup>2</sup> y segundo piso 1 026,50 m<sup>2</sup>.

Que asimismo, en los Planos de Emplazamiento, Planta de Cubiertas y Planta de Superficies del Primer y Segundo Piso del Centro Comercial (fojas 2579 a 2581), se tiene que el área del terreno declarada por la recurrente ante la Municipalidad Distrital de Castilla para obtener la Licencia de Obra fue de 51 750,49 m<sup>2</sup>, siendo el área ocupada de 27 054,05 m<sup>2</sup> y el área libre de 24 696,44 m<sup>2</sup>.

Que de lo expuesto se tiene que para efectos de solicitar la Licencia de Obra para la construcción del Centro Comercial la recurrente declaró ante la Municipalidad Distrital de Castilla un área de terreno de 51 750,49 m<sup>2</sup>, la que comprendía un área libre de 24 696,44 m<sup>2</sup> y un área por construir de 27 054,05 m<sup>2</sup>; por lo que la Licencia de Obra N° otorgada por la Municipalidad Distrital de Castilla, acreditó el inicio de la construcción del citado inmueble que incluía un área techada de 30 507,30 m<sup>2</sup>, conformada por la construcción del sótano (112,75 m<sup>2</sup>), primer piso (27 054,05 m<sup>2</sup>), mezanine (2 314,00 m<sup>2</sup>) y segundo piso (1 026,50 m<sup>2</sup>) y, el área libre de 24 696,44 m<sup>2</sup>.

Que si bien la recurrente presentó la Partida Registral N° (foja 299) y la Declaración Jurada del Impuesto Predial de 2010 a 2012 (Formato HR y PU) de la Municipalidad Distrital de Castilla (fojas 2237 a 2240 y 2246 a 2262), donde acreditó ser propietario de un predio con un área de 67 371,06 m<sup>2</sup>; y que además presentó una copia del Plano de Ubicación del Centro Comercial (foja 260), donde se indica que el área perimetral del citado inmueble es 51 758,05 m<sup>2</sup> y su área total es 67 371,06 m<sup>2</sup>, cabe señalar que esta instancia advierte que la licencia de edificación otorgada por la Municipalidad Distrital de Castilla acredita el inicio de la construcción solo del área de 51 750,49 m<sup>2</sup> y no del área restante, esto es, de 15 620,57 m<sup>2</sup> que incluía los trabajos realizados en las Avenidas y materia de observación por parte de la Administración.

<sup>12</sup> Similar criterio ha sido adoptado por este Tribunal en la Resolución N° 08420-1-2017.



# Tribunal Fiscal

N° 00387-1-2021

Que en tal sentido, se concluye que no procedía que dichas edificaciones efectuadas fueran depreciadas con la tasa especial del 20% contemplada en la Ley N° 29342, sino con la tasa general del 5% establecida en la Ley del Impuesto a la Renta, por lo que el reparo al exceso de depreciación se encuentra arreglado a ley, correspondiendo confirmar la apelada en este extremo.

Que en cuanto a los informes emitidos por el Ministerio de Economía y Finanzas, cuestionados por la recurrente, cabe señalar que los referidos documentos no constituyen el sustento del reparo materia de análisis, siendo utilizados por la Administración como un referente adicional para señalar que la Licencia de Edificación es el documento que acredita el inicio de la construcción para fines de cumplir con la condición establecida en el inciso a) del artículo 2 de la Ley N° 29342, criterio que fue establecido por este Tribunal como fue señalado precedentemente, no resultando atendible el cuestionamiento expuesto por la recurrente.

## RESOLUCIÓN DE MULTA N°

Que la Resolución de Multa N° (fojas 3906 y 3907), fue emitida por la infracción tipificada por el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, sobre la base de la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2012 contenida en la Resolución de Determinación N°

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

Que toda vez que el indicado valor se sustenta en los reparos contenidos en la Resolución de Determinación N° girada por Impuesto a la Renta del ejercicio 2012, reparos que según lo señalado precedentemente debe mantenerse, corresponde emitir similar pronunciamiento, confirmando la apelada en este extremo.

Que en cuanto a lo señalado por la recurrente sobre la Administración vulnera el principio de predictibilidad pues en fiscalizaciones anteriores a empresas del grupo económico al que pertenece consideró que los bienes materia de observación eran bienes de naturaleza autónoma y removible que no formaban parte de la edificación al no ser instalaciones fijas ni permanentes o que consideró que correspondía aplicar el régimen especial de depreciación correspondiente a la tasa de depreciación de 20%, por lo que solicita se deje sin efecto la aplicación de intereses y sanciones, por haber tenido la Administración duplicidad de criterio al amparo del artículo 170 del Código Tributario, cabe señalar que dicha norma, modificada actualmente por el Decreto Legislativo N° 1263, establece que no procede la aplicación de intereses, la actualización en función al Índice de Precios al Consumidor de corresponder, ni la aplicación de sanciones si: 1) Como producto de la interpretación equivocada de una norma, no se hubiese pagado monto alguno de la deuda tributaria relacionada con dicha interpretación hasta la aclaración de la misma, y siempre que la norma aclaratoria señale expresamente que es de aplicación el presente numeral. A tal efecto, la aclaración podrá realizarse mediante ley o norma de rango similar, decreto supremo refrendado por el Ministro de Economía y Finanzas, resolución de superintendencia o norma de rango similar o resolución del Tribunal Fiscal a que se refiere el artículo 154; y 2) La Administración haya tenido duplicidad de criterio en la aplicación de la norma y solo respecto de los hechos producidos, mientras el criterio anterior estuvo vigente.

25



# Tribunal Fiscal

N° 00387-1-2021

Que más allá de la invocación a la norma citada, la recurrente no ha expuesto razones por las cuales considera que en el caso materia de autos existe una duda razonable en la interpretación de alguna norma tributaria o la duplicidad de criterio de la Administración en la aplicación de una norma tributaria que amerite la aplicación de dicha norma, y si bien hace referencia a fiscalizaciones anteriores realizadas a otros contribuyentes y a ejercicios anteriores, es preciso indicar que cada procedimiento de fiscalización tiene condiciones y/o circunstancias particulares y las conclusiones a las que se llega a su término son propias de cada procedimiento en virtud al análisis de una serie de pruebas e información que se actúan en su conjunto, por lo que carece de sustento lo argumentado en sentido contrario, así como la vulneración del principio de predictibilidad.

Que finalmente, cabe indicar que la diligencia del informe oral se llevó a cabo con la presencia de los representantes de ambas partes (foja 4077).

Con los vocales Mejía Ninacondor, Chipoco Saldías, e interviniendo como ponente la vocal Zúñiga Dulanto.

## RESUELVE:

1. Declarar **NULA** la Resolución de Intendencia N° de 29 de diciembre de 2017, en cuanto en instancia de reclamación adicionó un fundamento al reparo por exceso en la tasa de depreciación respecto de las construcciones denominadas "obra exterior" de la Tienda de Piura.
2. **CONFIRMAR** la Resolución de Intendencia N° de 29 de diciembre de 2017 en lo demás que contiene.

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

  
ZÚNIGA DULANTO  
VOCAL PRESIDENTE

  
MEJÍA NINACONDOR  
VOCAL

  
CHIPOCO SALDÍAS  
VOCAL

  
Huertas Valladares  
Secretaria Relatora (e)  
ZD/HV/PM/rmh.