



Firmado Digitalmente por  
FARFAN CASTILLO Karina  
Donatila FAU  
20131370645 soft  
Fecha: 30/03/2021  
15:06:47 COT  
Motivo: En señal de  
conformidad



# Tribunal Fiscal

N° 02805-3-2021

**EXPEDIENTE N°** : 1522-2019  
**INTERESADO** :  
**ASUNTO** : Impuesto a la Renta y Multas  
**PROCEDENCIA** : Lima  
**FECHA** : Lima, 25 de marzo de 2021

**VISTA** la apelación interpuesta por , con Registro Único de Contribuyente (RUC) N° , contra la Resolución de Intendencia N° de 6 de junio de 2018, emitida por la Intendencia de Principales Contribuyentes Nacionales de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - SUNAT, en el extremo que declaró infundada la reclamación contra las Resoluciones de Determinación N° , emitidas por Impuesto a la Renta del ejercicio 2013 y pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de marzo a diciembre de 2013, y las Resoluciones de Multa N° , giradas por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario.

## CONSIDERANDO:

Que la recurrente señala que la Administración sustenta los reparos por los activos fijos dados de baja y gastos de depreciación contable del 3% y adicional del 2% de activos fijos adquiridos antes del 2009 en la falta de presentación de la documentación que acredita su costo histórico, a pesar que ello se debe a un caso fortuito que no le es imputable, como es el incendio en los almacenes de Ransa; añade que en los procedimientos de fiscalización del Impuesto a la Renta de los ejercicios 2001 y 2006 ya proporcionó a la Administración el Registro de Activos Fijos y toda la información que acreditaba la existencia y propiedad de sus activos fijos, así como su depreciación, tal como se observa de los Requerimientos N°

y sus resultados, por lo que ello debe ser meritado en aplicación del principio de verdad material; y que este Tribunal debe solicitar la totalidad de los documentos que integran los expedientes de fiscalización de los ejercicios 2001, 2006 y 2010.

Que arguye que el 28 de diciembre de 2009 comunicó a la Administración el incendio de Ransa y le solicitó una ampliación del plazo de 240 días para rehacer sus libros contables; sin embargo, aquella considera que no cumplió con lo dispuesto en el artículo 9 de la Resolución de Superintendencia N° 234-2006/SUNAT; asimismo, refiere que dicha norma no establece sanción por el incumplimiento de la obligación de comunicar el evento por el cual se perdieron o destruyeron los libros y registros vinculados a asuntos tributarios, o de rehacerlos; y que en el numeral 11 del artículo 12 del Reglamento de Comprobantes de Pago, aprobado con Resolución de Superintendencia N° 007-99/SUNAT, solo se disponen sanciones tributarias en caso de robo o extravío de comprobantes de pago, por lo que asumir que el incumplimiento de obligaciones formales enerva su derecho a utilizar su costo computable implicaría la afectación directa del principio de verdad material y debido procedimiento administrativo.

Que agrega que, conforme con lo señalado en la Resolución N° 11659-3-2009, los únicos supuestos por los que puede desconocerse un gasto por depreciación son: la existencia del bien, el destino de los bienes a operaciones ajenas a la actividad gravada y el cálculo de la depreciación, por lo que no procede que en su caso se cuestionara el monto de los activos dados de baja ni mucho menos la deducción de los gastos de depreciación en el ejercicio 2013; que en su caso la Administración le ha solicitado hasta en dos oportunidades información respecto de los 26 activos fijos observados, reconociendo con ello su existencia, por lo cual tiene pleno derecho a que se le reconozca el desgaste y se le permita recuperar el capital invertido, de lo contrario

<sup>1</sup> Antes , conforme se advierte del Comprobante de Información Registrada de la recurrente (folios 4521 y 4522).



Firmado Digitalmente por  
GUARNIZ CABELL Caridad  
Del Rocio FAU  
20131370645 soft  
Fecha: 30/03/2021 10:12:54  
COT  
Motivo: Soy el autor del  
documento



Firmado Digitalmente por  
TOLEDO SAGASTEGUI  
Claudia Elizabeth FAU  
20131370645 soft  
Fecha: 30/03/2021  
10:27:07 COT  
Motivo: Soy el autor del  
documento



Firmado Digitalmente por  
HUERTA LLANOS Marco  
Titov FAU 20131370645 soft  
Fecha: 30/03/2021 10:34:27  
COT  
Motivo: Soy el autor del  
documento



# Tribunal Fiscal

N° 02805-3-2021

se le estaría exigiendo que tribute sobre la fuente de la renta; que ni en la Ley del Impuesto a la Renta ni en su reglamento se ha dispuesto una condición adicional a la existencia del bien para efecto de aceptar la deducción de su depreciación, lo que coincide con el criterio expuesto en las Resoluciones N° 03168-5-2003, 01980-5-2003, 11322-3-2007 y 01360-1-2010; que su actividad económica consiste en el arrendamiento de locales comerciales a mayoristas y minoristas y la prestación de servicios menores relacionados, contando para ello en el año 2013 con su mercado tradicional ' ' y el centro comercial ' '.

, por lo que es innegable que los activos cuestionados, ubicados dentro de tales instalaciones, se destinaron a operaciones gravadas; y que al no haberse cuestionado la existencia de sus bienes, corresponde que se acepte la deducción de su depreciación, considerando para ello, o el costo de adquisición del activo, o en su defecto, el valor de mercado, tal como se ha señalado en las Resoluciones N° 17919-2-2011 y 11322-3-2007.

Que con relación al reparo por gastos de liberalidad por pagos del Impuesto Predial de terceros, indica que si bien el artículo 26 del Código Tributario establece que los acuerdos entre particulares no son eficaces respecto de la Administración Tributaria que ostenta la calidad de acreedor tributario, no sanciona con nulidad el acto o negocio jurídico, por lo que ante cualquier otro sujeto distinto al mencionado acreedor, tal acto sigue siendo válido, conforme ha sido validado en los Informes de SUNAT N° ' ' y que en el artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta tampoco se ha incluido aquellos supuestos que consisten en la asunción contractual de la carga económica de los tributos municipales de un tercero, por lo que no es correcto que se le desconozca el gasto asumido por ella respecto del Impuesto Predial, sin haber considerado que se había acreditado la causalidad de tal erogación en todo el procedimiento de fiscalización e instancia de reclamación, pues el mencionado traslado económico del impuesto fue condición indispensable para la celebración del contrato de arrendamiento financiero suscrito el 28 de noviembre de 2008 y tal tributo afectó directamente la construcción del inmueble ' ' tal como se reconoce en las páginas 13 y 14 de la resolución apelada. Invoca la Resolución N° 01150-3-2008.

Que sobre el cobro por intereses omitidos de los pagos a cuenta de marzo a diciembre de 2013 y la aplicación de las multas vinculadas, afirma que la Administración no ha tenido en cuenta lo dispuesto en la Casación N° 4392-2013 LIMA y que si bien mediante la Resolución N° 05359-3-2007, emitida como precedente de observancia obligatoria, el Tribunal Fiscal ha soslayado el razonamiento seguido por la Corte Suprema, el Poder Judicial a su vez, desconoce la validez de tal resolución, tal como se observa en el Expediente N° 05918-2017-0-1801-JR-CA-20, por lo que deben dejarse sin efecto los valores emitidos como consecuencia del cambio del coeficiente y las sanciones aplicadas asociadas.

Que sobre la multa vinculada al Impuesto a la Renta del ejercicio 2013, solicita que se deje sin efecto por los motivos expresados respecto de cada reparo impuesto por la Administración, al no haberse configurado la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario.

Que mediante escrito ampliatorio del 13 de enero de 2021 (folios 5562 a 5605), la recurrente adjunta diversos medios probatorios (folios 4543 a 5557) y afirma que con estos acredita: i) el costo computable de los activos fijos denominados: a) Pabellón área techada 4 606 m<sup>2</sup>, b) Pabellón área techada 5 134 m<sup>2</sup>, c) Pabellón área techada 10 626 m<sup>2</sup>, d) Pabellón área techada 5 488 m<sup>2</sup>, e) Pabellón área techada 8 223 m<sup>2</sup>, f) Pabellón área techada 7 552 m<sup>2</sup> y g) Pabellón área techada 8 332 m<sup>2</sup> (Ítems 1 a 7), los cuales fueron transferidos por

con motivo de su constitución, a través de la escisión por segregación de un bloque patrimonial, cuyo valor ascendió a S/ 29 656 762,26, sin considerar el terreno, siendo que dicha documentación no debe considerarse como prueba extemporánea, toda vez que se encuentra inscrita en Registro Públicos y su contenido se presume -sin admitir prueba en contrario- de conocimiento público, conforme con el artículo 2012 del Código Civil, habiendo podido la Administración efectuar los cruces de información correspondientes; ii) el costo del activo fijo denominado ' ' (ítem 11), pues del testimonio de escritura pública de su constitución se advierte que así como se le transfirieron activos, también se le transfirieron pasivos contables (corrientes y no corrientes), los mismos que según las Notas de sus Estados Financieros Auditados 1999-2000 recién fueron activados en 1999 por aproximadamente S/ 8 000 000,00, como parte del costo computable de dicho inmueble; iii) el costo del activo fijo denominado

(ítem 17), el cual consta de la obra de ampliación de la ' ' ejecutada por ' ' y de la obra ' ' en la galería del ' ' de la ciudad de ' '.



# *Tribunal Fiscal*

N° 02805-3-2021

ejecutada por \_\_\_\_\_ para lo cual adjunta diversas copias de los comprobantes de pago vinculados a las labores ejecutadas por sus contratistas, las que además concuerdan con la información Registrada en su Registro de Compras de los periodos abril y mayo a diciembre de 2004 y el contrato de obra celebrado con \_\_\_\_\_; iv) el costo del activo fijo denominado "Nuevo patio de comidas edificaciones Ex Zona D" (ítem 19), el cual se encuentra en el local principal del Callao y para cuya ejecución se contrataron a diversos contratistas, adjuntándose las facturas emitidas por \_\_\_\_\_, que constituyen el importe que fue activado y que coinciden con lo contabilizado en el Registro de Compras de los periodos octubre y noviembre de 2004 y enero de 2005; v) el costo del activo fijo denominado \_\_\_\_\_ (ítem 20), el cual se encuentra en el local principal del Callao y para cuya ejecución en el 2004 se contrató a \_\_\_\_\_, adjuntando las facturas emitidas por tal proveedor el 12 de julio de 2019; vi) el costo del activo fijo denominado \_\_\_\_\_ (ítem 22), cuya construcción demoró dos años (entre 2007 y 2009) y que se encuentra en el local principal en el Callao, habiéndose contratado diversos contratistas para su ejecución, tales como \_\_\_\_\_ por lo cual se adjuntan las copias de las facturas emitidas por los dos últimos proveedores mencionados, remitidas el 12 de setiembre de 2009 \_\_\_\_\_; y, vii) el costo computable del activo fijo denominado \_\_\_\_\_ (ítem 23), cuya construcción demoró dos años (entre 2007 y 2009) y que se encuentra en el local principal en el Callao, habiendo contado con diversos contratistas para su ejecución, tales como \_\_\_\_\_, para lo cual adjunta las facturas emitidas por sus proveedores.

Que con escrito de alegatos de 18 de enero de 2021 (folios 5617 a 5627), la recurrente reitera lo señalado en su recurso de apelación y escrito ampliatorio, respecto a los reparos por gastos por pago del Impuesto Predial de terceros y gastos de depreciación contable del 3% y adicional del 2% de activos fijos adquiridos antes del año 2009, cuyo costo histórico no fue acreditado fehacientemente, y solicita en relación a este último (depreciación), que al amparo de lo dispuesto en el numeral 2 del artículo 170 del Código Tributario, se le dispense del pago de intereses y sanciones, para lo cual invoca la Sentencia de Casación N° 2256-2015 LIMA, toda vez que en las fiscalizaciones del Impuesto a la Renta de los ejercicios 2001 y 2006 la Administración validó el costo histórico de los activos fijos cuya depreciación es observada, constatándose con ello la duplicidad de criterio; y que en el supuesto negado que se confirmen los mencionados reparos, el Tribunal Fiscal disponga que la Administración determine el costo en función a su valor de mercado, de acuerdo con lo establecido en el artículo 32 de la Ley del Impuesto a la Renta y en las Resoluciones N° 11322-3-2007 y 17919-2-2011, dado que en su caso nunca estuvo en cuestionamiento la existencia de los activos fijos ni su titularidad sobre ellos, sino únicamente el costo histórico.

Que la Administración sostiene que como resultado de la fiscalización realizada a la recurrente reparó la deducción por concepto de pago del Impuesto Predial correspondiente a la construcción del \_\_\_\_\_, al haberse determinado que el sujeto obligado al pago de dicho tributo municipal era \_\_\_\_\_ en su condición de propietario de dicha edificación, por lo que la cancelación de dicha deuda por parte de la recurrente sin tener la obligación legal de efectuarla constituye una liberalidad y, en consecuencia, no es deducible de conformidad con el inciso d) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que con relación al reparo del gasto contabilizado en la Cuenta 655130001 – Costo Neto de Enajenación de Inmuebles Maquinaria y Equipo, indica que la recurrente no acreditó el costo de adquisición o construcción de los activos dados de baja materia de reparo, siendo que de la verificación efectuada a la información requerida y presentada en el procedimiento de fiscalización del Impuesto a la Renta del ejercicio 2012, constató que los activos fijos sustentados no corresponden a los observados en el presente procedimiento de fiscalización, por lo que al no haber proporcionado la recurrente los medios probatorios que acreditaran el costo de adquisición de los activos fijos dados de baja de modo tal que pueda verificarse el costo neto de enajenación deducido en el ejercicio 2013, procedió a confirmar el reparo en este extremo.

Que en cuanto al reparo por depreciación contable del 3% y depreciación tributaria adicional del 2%, respecto de activos fijos adquiridos antes del ejercicio 2009, cuyo costo histórico no fue acreditado fehacientemente, menciona que la recurrente no acreditó el costo de los activos fijos observados; señala que en los procedimientos de fiscalización efectuados en los ejercicios 2001, 2006 y 2010 no se solicitó



# Tribunal Fiscal

N° 02805-3-2021

documentación a efectos de acreditar dichos activos fijos; así, verificó que en los resultados de los requerimientos emitidos en la fiscalización del ejercicio 2001, solo se dejó constancia formal de la exhibición del Registro Auxiliar de Control de Activos, cuya información no fue tomada como base para la determinación de la obligación tributaria, y no se formuló reparos sobre los activos fijos ni por la depreciación efectuada en dicho ejercicio; que en el ejercicio 2006, no se realizaron reparos al costo histórico ni a la depreciación de los activos fijos adquiridos hasta dicha fecha, y que la recurrente presentó información respecto al activo fijo demolido en la \_\_\_\_\_ en el cual se construyó locales comerciales, que no corresponden a ninguno de ítems reparados, siendo que solo consta información relacionada con la demolición de los bienes del activo fijo, cuyo valor pendiente de depreciación fue deducido como gasto en este último ejercicio, no habiéndose analizado otros bienes del activo fijo ni validado la información que constaba en el Registro de Activo Fijo al 31 de diciembre de 2006. Acota que en el ejercicio 2010 el alcance de la fiscalización no comprendió al análisis, verificación y sustentación del contenido del Registro del Activo Fijo.

Que agrega que en el ejercicio 2012, mediante Requerimiento N° \_\_\_\_\_, solicitó a la recurrente la sustentación con documentación fehaciente de la propiedad de cada activo fijo seleccionado, y que en el resultado del citado requerimiento dejó constancia que no presentó documentación sustentatoria respecto de dichos activos; siendo que de la comparación efectuada entre dichos activos fijos y los observados en el presente procedimiento, verificó que la depreciación reparada en el ejercicio 2012 corresponde a los mismos activos fijos observados en el ejercicio 2013, salvo por uno de los activos fijos denominado "Pabellón área techada 7552 m<sup>2</sup> " habiendo verificado que dicho activo fijo no se encuentra incluido en los bienes sustentados en el procedimiento seguido por el ejercicio 2012.

Que con escrito de alegatos del 18 de enero de 2021 (folios 5606 y 5607), la Administración se remitió a los mismos fundamentos expuestos en la resolución apelada, respecto del reparo por activos fijos dados de baja y gastos de depreciación contable del 3% y adicional del 2%, por activos fijos adquiridos antes del 2009 cuyo costo histórico no fue acreditado fehacientemente.

Que en el presente caso, se tiene que mediante Carta N° \_\_\_\_\_ y Requerimiento N° \_\_\_\_\_ notificados el 24 de junio de 2016 (folios 3696, 3697 y 3771), la Administración inició un procedimiento de fiscalización a la recurrente respecto de sus obligaciones por el Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2013, como resultado del cual se emitieron, entre otros<sup>2</sup>, los siguientes valores:

- Resolución de Determinación N° \_\_\_\_\_, emitida por reparos a la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2013, por i) gasto por concepto de liberalidad por pago del Impuesto Predial de terceros, por S/ 381 416,00; ii) activos fijos dados de baja cuyo costo histórico no fue acreditado fehacientemente, por S/ 1 916 050,00; iii) gastos por depreciación contable 3% de activos fijos adquiridos antes del año 2009, cuyo costo histórico no fue acreditado fehacientemente, por S/ 2 553 361,00 y iv) gastos por 2% adicional de depreciación tributaria de activos fijos adquiridos antes del año 2009, cuyo costo histórico no fue acreditado fehacientemente, por S/ 1 702 241,00 (folios 3972 a 3996).
- Resoluciones de Determinación N° \_\_\_\_\_, emitidas, entre otro<sup>3</sup>, por modificación del coeficiente de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de marzo a diciembre de 2013 (folios 3952 a 3969).
- Resoluciones de Multa N° \_\_\_\_\_, emitidas por la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario (folios 3930 a 3951).

<sup>2</sup> Las Resoluciones de Determinación N° \_\_\_\_\_, emitidas por los pagos a cuenta de enero y febrero de 2013 no fueron impugnadas, por lo que no constituyen materia de controversia en la presente resolución.

<sup>3</sup> Nótese que si bien la Administración también reparó las bases imponibles de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de junio y julio de 2013, por ingresos omitidos en las declaraciones juradas mensuales (folio 3957), la recurrente no formuló reclamación contra las Resoluciones de Determinación N° \_\_\_\_\_ emitidas por dicho concepto y periodos, en tal extremo, siendo que a folio 3956, la Administración dió cuenta que la recurrente decidió aceptar este reparo, por lo que esta instancia no emitirá pronunciamiento sobre ello.





# *Tribunal Fiscal*

N° 02805-3-2021

Que en tal sentido, la materia controvertida consiste en determinar si las citadas resoluciones de determinación y de multa se encuentran arregladas a ley.

## **Resolución de Determinación N°**

## **– Impuesto a la Renta del ejercicio 2013**

### **1. Gastos por pagos de Impuesto Predial de terceros**

Que conforme se advierte del Anexo N° 1.1 y Punto 1 del Anexo N° 1.4 al citado valor (folios 3985 a 3991 y 3994), la Administración reparó la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2013, por gastos por concepto de Impuesto Predial de terceros, sustentándose en el Punto 1 del Anexo N° 4 al Resultado del Requerimiento N° , consignando como base legal el inciso d) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que mediante el Punto 1 del Anexo N° 1 al Requerimiento N° (folio 3622), la Administración solicitó a la recurrente que sustentara por escrito, de manera fehaciente y con la documentación respectiva, la causalidad del gasto correspondiente a la provisión efectuada en la Cuenta N° 645110003 – Impuesto al Patrimonio Predial, correspondiente al inmueble denominado , detallada en el Anexo N° 4 adjunto (folio 3613).

Que en el Punto 3 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° (folios 3594/reverso a 3596), la Administración indicó que del análisis del Contrato de Arrendamiento Financiero suscrito el 28 de noviembre de 2008 entre la recurrente y , se observaba que esta última se obligó a efectuar una construcción de propiedad de esta última sobre un terreno de propiedad de la primera, para que aquella lo use en actividades inmobiliarias; que simultáneamente se suscribió un contrato por el cual la recurrente constituyó un derecho de superficie en favor de sobre el terreno; y que la recurrente proyectó sobre su terreno la construcción de un centro comercial (la fábrica), que sería propiedad de , para que a su vez se lo entregue en arrendamiento financiero.

Que por lo señalado, concluyó que, al ser la propietaria temporal de la construcción edificada sobre el terreno de la recurrente, ubicado en la esquina de la era aquella a quien le correspondía asumir el Impuesto Predial por la construcción, no siendo deducible dicho gasto para la recurrente, conforme con lo establecido en el inciso d) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta; en tal sentido, reparó la base imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2013, por la suma ascendente a S/ 381 416,17.

Que mediante el Anexo N° 1 al Requerimiento N° (folios 3570 a 3572), emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario, la Administración comunicó sus conclusiones respecto del presente reparo y solicitó a la recurrente que presente sus descargos.

Que con escrito de 28 de agosto de 2017 (folio 3568), la recurrente manifestó que el traslado económico del Impuesto Predial a su cargo fue una condición indispensable para la celebración del contrato de arrendamiento financiero suscrito con , en tal sentido, no era correcto se considerara una liberalidad, pues aun cuando el propietario del centro comercial era tal entidad bancaria, para efectos legales ella era la obligada a asumir dicho pago.

Que a través del Punto 3 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° (folios 3557 a 3560), la Administración dejó constancia de lo manifestado por la recurrente y mantuvo el reparo bajo los fundamentos expuestos en el Resultado del Requerimiento N°

Que ese sentido, la controversia consiste en determinar si los gastos por concepto de Impuesto Predial de terceros, asumidos por la recurrente, son deducibles para efecto del Impuesto a la Renta o si, por el contrario, se tratan de actos de liberalidad.



# *Tribunal Fiscal*

N° 02805-3-2021

Que obra en autos copia de la escritura pública del contrato de arrendamiento financiero de 28 de noviembre de 2008 (folios 3185 a 3228), de la cual se aprecia que mediante contrato de arrendamiento financiero celebrado entre ..... (locadora) y ..... (arrendataria), el mencionado ..... en su condición de propietario de la construcción efectuada sobre el terreno ubicado en la ..... dio en arrendamiento a la recurrente el referido inmueble.

Que de la cláusula 34 del contrato en referencia, se advierte que se pactó que: *“(...) Cualquier tributo, multa, derecho gravamen, creado o por crearse, que de acuerdo a la autoridad administrativa correspondiente afecte directamente a este contrato o a la Fábrica, materia del mismo (...) será trasladado a la Arrendataria, en las condiciones previstas en el numeral 20 del presente contrato (...)”*.

Que asimismo la cláusula 20 del mismo contrato expresa que: *“(...) las partes dejan expresa constancia que cualquier desembolso adicional que efectúe la Locadora en virtud del presente contrato, sea por la ..... o por las estipulaciones del presente contrato (...) serán trasladados a la Arrendataria para el respectivo reembolso (...)”*.

Que en virtud a ello, a efecto de determinar el Impuesto a la Renta del ejercicio 2013, la recurrente dedujo como gasto el Impuesto Predial correspondiente a la fábrica en referencia; sin embargo, la Administración reparó dicha deducción por considerar que el pago efectuado por la recurrente por ese concepto constituye acto de liberalidad, sustentando el mencionado reparo en el inciso d) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que sobre el particular, mediante Resolución N° 01150-3-2018 este Tribunal emitió pronunciamiento sobre el anotado reparo con incidencia en el Impuesto a la Renta del ejercicio 2012, con relación al mismo contrato de Arrendamiento Financiero (folios 4266 a 4272), señalando lo siguiente:

*“(...) Que al respecto, cabe indicar que este Tribunal ha señalado en la Resolución N° 01932-5-2004, entre otras, que si bien en general no son deducibles los gastos de personal de terceras empresas, ello no es lo relevante en los casos que se verifique la existencia de una obligación contractual acordada por las partes y que no esté prohibida por las normas civiles ni tributarias, por lo que la Administración no puede desconocer un contrato cuya realidad no cuestiona, ni en el que haya determinado mediante cruce de información que existe doble deducción de gastos o cualquier otro hecho que permita observarlos, en tanto el gasto cumple con el principio de causalidad.*

*Que el citado criterio resulta aplicable en el presente caso, pues si bien de conformidad con lo establecido en los artículos 8° y 9° de la Ley de Tributación Municipal, los propietarios de los predios son contribuyentes del Impuesto Predial que grava los predios urbanos y rústicos, es decir ellos son los obligados al pago del referido tributo frente al acreedor del mismo (Municipalidad), conforme se ha indicado, mediante el contrato antes señalado, el ..... y la recurrente, acordaron que los tributos que afecten el inmueble en referencia serían reembolsados por la arrendataria (la recurrente), por lo que en tal sentido, resulta procedente que la recurrente haya deducido como gasto a efecto de determinar el Impuesto a la Renta del ejercicio 2012, el Impuesto Predial que afectó la fábrica, no siendo aplicable en el presente caso, el inciso d) del artículo 44° de la Ley del Impuesto a la Renta, por lo que procede dejar sin efecto el reparo (...)”*.

Que de lo expuesto, se tiene que, mediante la referida Resolución N° 01150-3-2018, el reparo a la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2012 por gastos por concepto de Impuesto Predial de terceros, fue dejado sin efecto, por lo que teniendo en cuenta que en el presente caso se analiza el mismo reparo, vinculado al mismo contrato de arrendamiento financiero, respecto del Impuesto a la Renta del ejercicio 2013, procede pronunciarse en igual sentido, por lo cual corresponde levantarlo y revocar la resolución apelada en este extremo.

Que atendiendo a la conclusión arribada, carece de relevancia emitir pronunciamiento acerca de los demás argumentos formulados por la recurrente.



# *Tribunal Fiscal*

N° 02805-3-2021

## **2. Activos fijos dados de baja cuyo costo histórico no fue acreditado fehacientemente**

Que se aprecia del Anexo N° 1.1 y el Punto 2 del Anexo N° 1.4 a la mencionada resolución de determinación (folios 3981 a 3985 y 3994), que la Administración reparó el gasto por activos fijos dados de baja cuyo costo histórico no fue acreditado fehacientemente, por la suma de S/ 1 916 050,00, sustentándose en el Punto 1 del Anexo N° 5 al Resultado del Requerimiento N° , consignando como base legal, entre otros, el artículo 20 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que según se advierte del Punto 1 del Anexo N° 1 al Requerimiento N° (folio 3622 y reverso), la Administración señaló que de la evaluación y análisis de los asientos del Libro Diario, Libro Mayor y de la información proporcionada por la recurrente en respuesta al Requerimiento N° observó que los gastos y bajas del activo fijo registrados en la Cuenta 655130001 – “Costo Neto Enajenación Inmuebles, Maquinarias y Equipos”, detallados en el Anexo N° 5 adjunto (folios 3611 y 3612), no se encontraban debidamente acreditados, por lo que solicitó a la recurrente que los sustentara.

Que mediante escrito del 15 de agosto de 2017 (folio 3605), la recurrente señaló que cumplía con hacer los descargos correspondientes y adjuntar la documentación sustentatoria requerida.

Que en el Punto 1-B del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° (folios 3591 y 3592), la Administración dejó constancia que la recurrente no formuló respuesta sobre esta observación y que únicamente proporcionó un detalle denominado “Costo de Enajenación relacionado con el Activo Fijo”, en el cual se detallan los ítems requeridos, así como los asientos contables de la baja de dichos activos fijos, siendo que al 31 de diciembre de 2013 estos no se visualizaban en el Registro de Control de Activos Fijos, motivo por el cual reparó la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2013, por el importe de S/ 2 941 159,36, al considerar que la recurrente no acreditó fehacientemente la propiedad, composición, costo histórico, valor de adquisición, producción o construcción, ni la vinculación con la generación de renta gravada, de los activos fijos dados de baja detallados en el Anexo N° 5 adjunto (folio 3580 y 3580/reverso).

Que mediante el Anexo N° 1 al Requerimiento N° (folio 3570), emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario, la Administración comunicó sus conclusiones respecto del mencionado reparo y solicitó a la recurrente que presentara sus descargos, adjuntando la documentación original que los sustentara fehacientemente.

Que con escrito de respuesta de 28 de agosto de 2017 (folios 3566 a 3568), la recurrente señaló: i) Respecto de los activos fijos adquiridos hasta el año 2009, por S/ 1 916 050,00, que este corresponde al saldo por depreciar que se envió al gasto y que no se encontraba de acuerdo con la observación de la Administración dado que durante la fiscalización presentó abundante información que acreditaba su costo; no obstante ello, proporcionaba un DVD que contenía 1 298 archivos (como contratos de arrendamiento, adendas contractuales, actas de entrega y devolución de los bienes, cartas, garantías y pólizas respecto de los ), 267 contratos de arrendamiento, actas notariales de constatación de desmontaje y demolición de inmuebles y fotografías, acuerdos de resolución contractual, recibos por el pago del Impuesto Predial, minuta y escritura pública del contrato de leasing celebrado con Scotiabank por el financiamiento de las obras realizadas en el Centro Comercial Plaza del Sol - Ica, con la cual se corroboraría que el costo de sus activos es el mismo que contabilizó<sup>4</sup>. Asimismo refirió que en aplicación de lo dispuesto en los artículo 3 y 4 del Decreto Legislativo N° 1246, el artículo 2 del Decreto Supremo N° 051-2017-PCM y el artículo 41 de la Ley N° 27444, ofrecía el mérito probatorio de las partidas registrales de cada uno de los inmuebles de su propiedad inscritas en los Registros Públicos; ii) En relación a los activos adquiridos a partir del año 2010, por S/ 1 025 109,00, indicó que presentó la documentación que sustenta su depreciación, habiendo puesto a disposición de la

<sup>4</sup> Al absolver la presente observación la recurrente refirió que se remitía a los descargos realizados respecto del reparo por gastos de depreciación del 3% de activos fijos adquiridos antes del 2009 (folio 3567).



# Tribunal Fiscal

N° 02805-3-2021

Administración, comprobantes de pago, medios de pago, detalle de los activos, cálculo de la depreciación, entre otros, por lo que adjuntaba nuevamente algunos de los documentos presentados.

Que a través del Punto 4 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° (folios 3554 a 3557/reverso), la Administración dio cuenta del escrito presentado por la recurrente y señaló que del análisis de la documentación e información proporcionada se advertía que la Cuenta 655130001 – Costo Neto Enajenación Inmuebles Maquinarias y Equipo estaba conformada por los siguientes conceptos: a) Depreciación de edificios por baja en diciembre, por el importe de S/ 640 271,00, la cual fue adicionada en la declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2013, por lo que se levantaba la observación en tal extremo; ii) Baja de activos por venta, por el importe de S/ 18 942,00, la cual fue sustentada, por lo que no se determina reparo sobre tal aspecto; y, iii) Baja de activos por demolición, por el importe de S/ 2 281 946,00, respecto del cual la recurrente solo sustentó con comprobantes de pago, órdenes de servicios, contratos y medios de pago, la suma de S/ 365 896,00, no habiéndose acreditado fehacientemente la propiedad, composición, costo histórico, valor de adquisición, producción o construcción, ni la vinculación con la generación de renta gravada, de los activos fijos detallados en el cuadro inserto (folio 3555/reverso), por el importe de S/ 1 916 050,27, a lo que agregó que la documentación adicional proporcionada el 28 de agosto de 2017 tampoco permitía verificar la composición del valor de cada activo requerido, pues de su detalle se aprecia que son construcciones diversas que debieron ser detalladas por los proveedores que prestaron el servicio y/o proporcionaron los bienes, motivo por el cual reparó este último aspecto, señalando como base legal, entre otros, el artículo 20 de la Ley del Impuesto a la Renta, lo que fue replicado en la Resolución de Determinación N°

Que en el recurso de reclamación interpuesto contra la referida resolución de determinación (folios 3886 a 3902), la recurrente alega, entre otros, que el costo de adquisición de sus activos fijos fue verificado y convalidado por la Administración en los procedimientos de fiscalización del Impuesto a la Renta de los ejercicios 2001, 2006 y 2010, por lo que no procedía que se le exigiera documentación que obra en poder de la Administración, en aplicación de lo establecido en el inciso I) del artículo 92 del Código Tributario y el numeral 40.1 del artículo 40 de la Ley de Procedimiento Administrativo General; asimismo, que parte de la documentación solicitada para acreditar el costo de sus activos fijos se perdió en el siniestro ocurrido en los almacenes de el 3 de diciembre de 2008 y que a pesar de haberle solicitado a sus proveedores el sustento documentario pertinente, no le fue posible recabar la totalidad de la documentación asociada a los activos fijos adquiridos antes del 2009.

Que de lo actuado se advierte que los activos fijos cuya baja fue observada por la Administración, son los siguientes (folios 3555/reverso y 3982):

Ítem	Fecha	Glosa	Importe (S/)
1	30/12/2013	EDIFICACIONES DENTRO DE TERMINAL PESQUERO	1 269 606,13
2	30/12/2013	OFICINAS DE EDIFICIO SAN ISIDRO 7MO PISO	183 938,55
3	30/12/2013	ADICIÓN TARJ-158 EDIFICIOS DE	105 141,31
4	30/12/2013	UNA CÁMARA FRIGORÍFICA PARA CONGELADOS	56 820,07
5	30/12/2013	UNA CÁMARA FRIGORÍFICA PARA CONGELADOS	54 054,56
6	30/12/2013	MOBILIARIO MULTIOFFICE EN PISO 3 LA HABAN	38 210,25
7	30/12/2013	NUEVAS OFICINAS PROYECTOS Y REUBICACIÓN	25 799,36
8	30/12/2013	ESTRUCTURAS METÁLICAS 347 MT2 EN TERM.	23 809,06
9	30/12/2013	118 M2 NUEVAS OFICINAS DE NEGOCIOS ANTR	22 701,74
10	30/12/2013	UNA CÁMARA FRIGORÍFICA MODULAR DESARMABLE	20 423,22
11	30/12/2013	SALA REUNIÓN DIRECTORIO REMODELACIÓN C	15 995,60
12	30/12/2013	REMODELACIÓN REDES DESAGÜE PESQUERO	15 367,88
13	30/12/2013	OFICINA 1ER PISO ADMINISTRACIÓN EFICACIÓN	12 928,33
14	30/12/2013	CONSTRUCCIÓN TECHO METÁLICO OFIC. ADMIN	12 545,99
15	30/12/2013	OBRAS DE REMODELACIÓN DEL SEGUNDO PISO GG/MKT/	11 742,89
16	30/12/2013	CONSTRUCCIÓN DE SALA DE ESPERA EN ZONA	9 377,05
17	30/12/2013	SERVICIOS HIGIÉNICOS 1ER PISO CONSTRUCC	9 125,74



# Tribunal Fiscal

N° 02805-3-2021

Ítem	Fecha	Glosa	Importe (S/)
18	30/12/2013	DRENAJE DE LLUVIA Y FAB. LUCERNAGAS	8 323,73
19	30/12/2013	INSTALACIÓN LÁMINAS DE SEGURIDAD OFIC. AC	7 106,75
20	30/12/2013	REMODELACIÓN DE OFICINAS ADMINISTRATIVAS	6 731,24
21	30/12/2013	CONSTRUCCIÓN PÓRTICO ABACO INCLUYE ME	6 300,82
Importe total reparado:			1 916 050,27

Que la Administración reparó los referidos importes registrados en la Cuenta 655130001 – Costo Neto Enajenación Inmuebles Maquinarias y Equipo, por S/ 1 916 050,00, toda vez que la recurrente no acreditó su titularidad ni el costo computable de los bienes dados de baja.

Que al respecto, el artículo 20 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF, modificado por Decreto Legislativo N° 1112<sup>5</sup>, establece que la renta bruta está constituida por el conjunto de ingresos afectos al impuesto que se obtenga en el ejercicio gravable. Cuando tales ingresos provengan de la enajenación de bienes, la renta bruta estará dada por la diferencia existente entre el ingreso neto total proveniente de dichas operaciones y el costo computable de los bienes enajenados, siempre que dicho costo esté debidamente sustentado con comprobantes de pago.

Que agrega dicho artículo que, si se trata de bienes depreciables o amortizables, a efectos de la determinación del impuesto, el costo computable se disminuirá en el importe de las depreciaciones o amortizaciones que hubiera correspondido aplicar de acuerdo a lo dispuesto por esta Ley; agregando que el ingreso neto total resultante de la enajenación de bienes se establecerá deduciendo del ingreso bruto las devoluciones, bonificaciones, descuentos y conceptos similares que respondan a las costumbres de la plaza.

Que además refiere que, por costo computable de los bienes enajenados, se entenderá el costo de adquisición, producción o construcción, o, en su caso, el valor de ingreso al patrimonio o valor en el último inventario determinado conforme a Ley, más los costos posteriores incorporados al activo de acuerdo con las normas contables, ajustados de acuerdo a las normas de ajuste por inflación con incidencia tributaria, según corresponda.

Que por su parte, el inciso f) del citado artículo 37 señala que son 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 artículo 43 de la anotada ley, señala que los bienes depreciables, excepto inmuebles, que quedaran obsoletos o fuera de uso, podían, a opción del contribuyente, depreciarse anualmente hasta extinguir su costo o darse de baja, por el valor aún no depreciado a la fecha del desuso, debidamente comprobado.

Que de autos se advierte que la recurrente presentó un cuadro denominado “Costo de enajenación relacionado con el AF” (folio 3410), en el que se aprecia que se consigna el número de activo fijo, su folio, descripción, el costo de adquisición (S/), el importe de la depreciación (S/), el gasto contabilizado y el asiento contable con su glosa respectiva, así como el análisis de la Cuenta 655130001 (folio 1283 a 1285), del que se advierte la composición de dicha divisionaria; sin embargo, no presentó medios probatorios que acreditaran el costo de adquisición de los activos dados de baja, pese a haber sido requerida para tal efecto.

Que asimismo, obran en autos las copias de los folios 35, 40, 41, 42, 43, 44, 47, 50, 51 y 59 del Registro de Activo Fijo de Dic. 2013 (folios 350, 351 y 3401 a 3409), del que se observa que al 31 de diciembre de 2013, los activos observados cuya baja fue observada, ya no se encuentran registrados (folios 3555/reverso y 3982).

<sup>5</sup> Vigente desde el 1 de enero de 2013.





# *Tribunal Fiscal*

N° 02805-3-2021

Que en consecuencia, no se aprecia que la recurrente haya ofrecido documentación que evidenciara que los importes registrados en la Cuenta 655130001 – Costo Neto Enajenación Inmuebles Maquinarias y Equipo, por S/ 1 916 050,00, correspondan efectivamente al costo computable de los bienes dados de baja, por lo que procede mantener el reparo y confirmar la resolución apelada en este extremo.

Que respecto a lo argumentado por la recurrente en el sentido que la Administración no ha tenido en cuenta que la falta de sustentación del costo histórico de los activos dados de baja se debe a un caso fortuito que no le es imputable, como es el incendio en los almacenes de Ransa, el mismo que le fue comunicado el 28 de diciembre de 2009, habiéndosele solicitado una ampliación del plazo de 240 días para rehacer sus libros contables; cabe anotar que de acuerdo con lo dispuesto en el numeral 7 del artículo 89 del Código Tributario y en la Resolución de Superintendencia N° 234-2006/SUNAT<sup>6</sup>, la recurrente estaba en la obligación de reconstruir la documentación pertinente para sustentar el reparo, siendo imputable a ella su omisión, más aún si se tiene en cuenta que el presente procedimiento de fiscalización se inició en el año 2016 y el siniestro mencionado habría sucedido el 3 de diciembre de 2009<sup>7</sup>.

Que asimismo, respecto del argumento en el sentido que la Resolución de Superintendencia N° 234-2006/SUNAT no establece sanción por el incumplimiento de la obligación de comunicar el evento por el cual se perdieron o destruyeron los libros y registros vinculados a asuntos tributarios, o de rehacerlos y que en el numeral 11 del artículo 12 del Reglamento de Comprobantes de Pago, aprobado con Resolución de Superintendencia N° 007-99/SUNAT, solo se disponen sanciones tributarias en caso de robo o extravío de comprobantes de pago, por lo que asumir que el incumplimiento de obligaciones formales enerva su derecho a utilizar su costo computable implicaría la afectación directa del principio de verdad material y debido procedimiento administrativo; resulta pertinente señalar que en el presente caso la Administración no ha desconocido el importe contabilizado en la Cuenta 655130001 – Costo Neto Enajenación Inmuebles Maquinarias y Equipo, por S/ 1 916 050,00, debido a que la recurrente presentó documentación rehecha con posterioridad al plazo dispuesto en el artículo 10 de la Resolución de Superintendencia N° 234-2006/SUNAT, sino se sustenta en que la recurrente no acreditó fehacientemente la titularidad ni el costo computable de los activos fijos dado de baja, adquiridos con anterioridad al 2009, con documentación alguna, por lo que tales alegatos carecen de sustento, siendo que tampoco se evidencia la vulneración de los principios invocados.

Que de otro lado, carece de sustento lo alegado por la recurrente en relación a que en los procedimientos de fiscalización del Impuesto a la Renta de los ejercicios 2001 y 2006 ya proporcionó el Registro de Activos Fijos y toda la información que acredita la existencia, propiedad y depreciación de sus activos fijos, tal como se observa de los Requerimientos N° \_\_\_\_\_ y sus resultados, por lo que todo ello debería ser solicitado a la Administración y meritudo en aplicación del principio de verdad material; toda vez que de la documentación que obra en el expediente sobre las fiscalizaciones de ejercicios anteriores (folios 4042 a 4302 y 4331 a 4334), no se aprecia que la Administración haya observado el costo computable de los activos dados de baja, materia del presente reparo, por lo que en virtud a ello, correspondía a la Administración solicitar a la recurrente su debido sustento.

### **3. Gastos por depreciación contable de 3% y por 2% adicional de depreciación tributaria de activos fijos adquiridos antes del ejercicio 2009**

Que se aprecia del Anexo N° 1.1 y los Puntos 3 y 4 del Anexo N° 1.4 a la mencionada resolución de determinación (folios 3972 a 3981 y 3994), que la Administración reparó los gastos por depreciación contable de 3% y por 2% adicional de depreciación tributaria de activos fijos adquiridos antes del ejercicio 2009, cuyo costo histórico no fue acreditado fehacientemente, por los importes de S/ 2 553 361,00 y S/ 1 702 241,00, respectivamente, sustentándose en el Punto 5 de los Anexos N° 1, 7 y 10 al Resultado del Requerimiento N° \_\_\_\_\_ consignando como base legal, entre otros, el artículo 20 e inciso f) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, así como el artículo 22 de su reglamento.

<sup>6</sup> En particular, el artículo 10.- DEL PLAZO PARA REHACER LOS LIBROS Y REGISTROS

10.1 Los deudores tributarios señalados en el artículo 9, tendrán un plazo de sesenta (60) días calendarios para rehacer los libros y registros vinculados a asuntos tributarios, documentos y otros antecedentes mencionados en el artículo anterior.

<sup>7</sup> Según se indica en la Resolución N° 01150-3-2018 (folio 4267/reverso).



# *Tribunal Fiscal*

N° 02805-3-2021

Que según se advierte del Punto 2 del Anexo N° 1 al Requerimiento N° (folios 3620 a 3622/reverso), la Administración señaló que de la evaluación y análisis de la documentación e información proporcionada por la recurrente en respuesta al Requerimiento N° observó que aquella no acreditó el costo de adquisición de los activos fijos cuya depreciación fue deducida en el ejercicio 2013, por lo que, entre otro, debía acreditar la base de cálculo de la depreciación (valor de adquisición, producción o construcción), mediante la documentación correspondiente, tales como los asientos contables, detalle de la composición de cada activo fijo construido (obra en curso), comprobantes de pago, contratos, valorizaciones, informes, cancelaciones u otra documentación que sustente el valor de adquisición, producción o construcción de los activos fijos detallados en el Anexo N° 7 adjunto (folio 3607), por el importe de S/ 2 553 360,83, para lo cual precisó que en caso de robo y/o extravío de la documentación correspondiente, la recurrente debía acreditar que comunicó a la Administración tal hecho dentro del plazo de 15 días hábiles y que rehízo los libros, registros, documentos y otros antecedentes vinculados a asuntos tributarios, dentro del plazo de 60 días calendarios de ocurridos los hechos, según lo dispuesto en la Resolución de Superintendencia N° 234-2006/SUNAT.

Que del mismo modo, mediante el Punto 5 del Anexo N° 1 al Requerimiento N° (folio 3617 y reverso), la Administración solicitó a la recurrente que, a fin de verificar las deducciones consignadas en la Declaración Jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2013, presentada el 3 de abril de 2014, con Formulario , que no fueron debidamente acreditadas, proporcione un análisis en donde se visualice las subcuentas de la clase 6 de las partidas que conforman los importes declarados y la documentación original pertinente que acredite fehacientemente, entre otras, las deducciones por depreciación tributaria (5% de edificios e instalaciones -Ley N° 29342), por S/ 5 653 415,00.

Que con escritos de respuesta a dicho requerimiento de 18 de agosto de 2017 (folios 3601, 3602 y 3604), la recurrente manifestó que cumplía con sustentar y/o presentar la información solicitada.

Que en los Puntos 2, 5.1 y 5.3 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° (folios 3585 y reverso, 3587/reverso a 3588 y 3591), la Administración dio cuenta del escrito presentado en respuesta y sostuvo que de la evaluación a la documentación presentada y del Registro de Control de Activo Fijo, verificó que a partir del año 2013 la recurrente aplicó la NIC 40 – Inversiones Inmobiliarias por los terrenos y edificaciones registradas en la contabilidad, por lo que la deducción del 5% de sus activos fijos observados se efectuó en la Declaración Jurada del Impuesto a la Renta, precisando que la deducción por el porcentaje del 3% que fue observada inicialmente no se cargó a resultados; y que la recurrente solo presentó una relación denominada “Deducción de depreciación del 5% de edificaciones” (14 folios), por los activos observados; sin embargo, no acreditó la composición del valor de cada activo fijo ni el costo histórico – base de cálculo de la depreciación (valor de adquisición, producción o construcción). Por tanto, la Administración reparó la depreciación del 3% y del 2% faltante de la mayor depreciación tributaria (con respecto a la depreciación contable), de los activos fijos adquiridos antes del 2009, detallados en los Anexos N° 7 y 10 adjuntos (folios 3574 y 3578), por los importes de S/ 2 553 360,83 y S/ 1 702 240,57, respectivamente.

Que mediante el Anexo N° 1 al Requerimiento N° (folios 3570 y 3571), emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario, la Administración comunicó sus conclusiones respecto de los mencionados reparos y solicitó a la recurrente que presentara sus descargos, adjuntando la documentación original que los sustente fehacientemente.

Que con escrito de respuesta del 28 de agosto de 2017 (folios 3327, 3328, 3566 y 3567), la recurrente señaló que no se encontraba de acuerdo con la posición de la Administración toda vez que durante la fiscalización presentó abundante información que acreditaba el costo de adquisición de los activos fijos cuya depreciación fue observada, no obstante ello, proporcionaba un DVD que contenía 1 298 archivos (con contratos de arrendamiento, adendas contractuales, actas de entrega y devolución de los bienes, cartas, garantías y pólizas respecto de los 267 contratos de arrendamiento, actas notariales de constatación de desmontaje y demolición de inmuebles y fotografías, acuerdos de resolución contractual, recibos por el pago del Impuesto Predial, minuta y escritura pública del contrato de leasing celebrado con por el financiamiento de las obras



# Tribunal Fiscal

N° 02805-3-2021

realizadas en el con la cual se corroboraría que el costo de sus activos es el mismo que contabilizó. Asimismo, refirió que en aplicación de lo dispuesto en los artículos 3 y 4 del Decreto Legislativo N° 1246, el artículo 2 del Decreto Supremo N° 051-2017-PCM y el artículo 41 de la Ley N° 27444, ofrecía el mérito probatorio de las partidas registrales de cada uno de los inmuebles de su propiedad inscritas en los Registros Públicos.

Que a través de los Puntos 6 y 8 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° (folios 3548/reverso a 3549 y 3551 a 3553), la Administración dio cuenta del escrito presentado por la recurrente e indicó que de la evaluación efectuada al Registro de Activo Fijo, así como de la documentación adicional proporcionada, verificó que para acreditar el costo de adquisición, producción, construcción o el valor de ingreso al patrimonio de los activos adquiridos con anterioridad al 2009, cuya depreciación fue observada, únicamente se presentó una relación denominada "Deducción de depreciación del 5% de edificaciones" (14 folios); asimismo, que la documentación proporcionada el 28 de agosto de 2017 no permitía verificar la composición del valor de cada activo fijo, por lo que procedió a reparar la depreciación del 3% y del 2% faltante de la mayor depreciación tributaria (con respecto a la depreciación contable), de los activos fijos adquiridos antes del 2009, por los importes de S/ 2 553 360,83 y S/ 1 702 240,57, respectivamente, citando como base legal, entre otros, el inciso f) del artículo 37 y los artículos 38, 39 y 41 de la Ley del Impuesto a la Renta, así como los artículos 21, 22 y 25 de su reglamento, lo que fue replicado en la Resolución de Determinación N°

Que en el recurso de reclamación interpuesto contra la referida resolución de determinación (folios 3886 a 3901), la recurrente alega, entre otros, que el costo de adquisición de sus activos fijos fue verificado y convalidado por la Administración en los procedimientos de fiscalización del Impuesto a la Renta de los ejercicios 2001, 2006 y 2010, por lo que no procedía que se le exigiera documentación que obra en poder de la Administración, en aplicación de lo establecido en el inciso I) del artículo 92 del Código Tributario y el numeral 40.1 del artículo 40 de la Ley de Procedimiento Administrativo General; asimismo, que parte de la documentación solicitada para acreditar el costo de sus activos fijos se perdió en el siniestro ocurrido en los almacenes de el 3 de diciembre de 2008, y que a pesar de haberle solicitado a sus proveedores el sustento documentario pertinente, no le fue posible recabar la totalidad de la documentación asociada a los activos fijos adquiridos antes del 2009.

Que de los Anexos N° 7 y 10 al Resultado del Requerimiento N° (folios 3574 y 3578), se advierte que los activos fijos cuya depreciación fue observada, son los siguientes:

Ítem	Activo Fijo			Adquisición		Valor Neto S/	Vida Útil - años	Depreciación Contable -No cargada a resultados Tasa 3% (a)	Depreciación deducida en DJ Impuesto a la Renta de 2013 Tasa 5% (b)	Importe adicional Diferencia de Tasa 2% (b) - (a)
	Código	Descripción	Clase	Costo (S/)	Fecha					
1	20000000	PABELLÓN ÁREA TECHADA 4606 M2	Edificios	3 166 147,39	31/12/1998	1 836 365,50	33	94 984,42	158 307,37	63 322,95
2	20000001	PABELLÓN ÁREA TECHADA 5134 M2	Edificios	3 529 092,64	31/12/1998	2 046 873,71	33	105 872,78	176 454,63	70 581,85
3	20000002	PABELLÓN ÁREA TECHADA 10626 M2	Edificios	7 304 271,45	31/12/1998	4 236 477,46	33	219 128,14	365 213,57	146 085,43
4	20000003	PABELLÓN ÁREA TECHADA 5488 M2	Edificios	3 772 430,92	31/12/1998	2 188 009,92	33	113 172,93	188 621,55	75 448,62
5	20000004	PABELLÓN ÁREA TECHADA 8223 M2	Edificios	5 652 459,82	31/12/1998	3 278 426,74	33	169 573,79	282 622,99	113 049,20
6	20000005	PABELLÓN ÁREA TECHADA 7552 M2	Edificios	1 305 591,05	31/12/1998	757 242,82	33	39 167,73	65 279,55	26 111,82
7	20000006	PABELLÓN ÁREA TECHADA 8332 M2	Edificios	299 641,00	31/12/1998	173 791,79	33	8 989,23	14 982,05	5 992,82
8	20000011	EDIFICIOS DE	Edificios	12 963 010,64	31/12/1999	7 907 436,48	33	388 890,32	648 150,53	259 260,21
9	20000012	ADICIÓN TARJ-158 I	Edificios	401 896,47	31/12/1999	245 156,88	33	12 056,89	20 094,82	8 037,93
10	20000018	EDIFICIOS DE	Edificios	4 431 238,31	30/11/2000	2 824 914,42	33	132 937,15	221 561,92	88 624,77
11	20000019	EDIFICIOS DE	Edificios	9 913 864,34	31/12/1999	6 047 457,24	33	297 415,93	495 693,22	198 277,29
12	20000259	EDIFICACIÓN DE I	Edificios	1 762 891,29	30/09/2002	1 220 802,21	33	52 886,74	88 144,56	35 257,83
13	20000542	CONSTRUCCIÓN LOCAL ACE MAESTRO CON 3.458.60 MTS CU	Edificios	538 157,58	15/12/2003	392 855,01	33	16 144,73	26 907,88	10 763,15
14	20000543	CONSTRUCCIÓN NUEVOS LOCALES PARA FRUTAS Y VERDURAS	Edificios	798 642,47	15/12/2003	583 009,03	33	23 959,27	39 932,12	15 972,85



# Tribunal Fiscal

N° 02805-3-2021

Ítem	Activo Fijo			Adquisición		Valor Neto S/	Vida Útil - años	Depreciación Contable -No cargada a resultados Tasa 3% (a)	Depreciación deducida en DJ Impuesto a la Renta de 2013 Tasa 5% (b)	Importe adicional Diferencia de Tasa 2% (b) - (a)
	Código	Descripción	Clase	Costo (S/)	Fecha			(S/)	(S/)	(S/)
15	20000549	CONSTRUCCIÓN I	Edificios	2 659 529,87	15/12/2003	1 941 456,77	33	79 785,90	132 976,49	53 190,60
16	20000669	CONSTRUCCIÓN CASCO COMPLEJO DE CINES 114.8MT2 1ER	Edificios	4 164 873,82	29/09/2004	3 134 067,59	33	124 946,21	208 243,69	83 297,48
17	20000671	CONSTRUCCIÓN LOCALES	Edificios	3 651 787,80	15/09/2004	2 747 970,36	33	109 553,63	182 589,39	73 035,76
18	20000681	MUEBLES: EDIFICACIÓN NUEVA ZONA MUEBLES Y DIVERSIO	Edificios	642 099,05	15/11/2004	486 390,04	33	19 262,97	32 104,95	12 841,98
19	20000707	NUEVO PATIO DE COMIDAS EDIFICACIONES EX ZONA DE	Edificios	1 380 163,38	15/01/2005	1 052 374,59	33	41 404,90	69 008,17	27 603,27
20	20000796	PROYECTO	Edificios	5 728 493,20	29/12/2006	4 697 364,40	33	171 854,80	286 424,66	114 569,86
21	20000797	TIENDAS /	Edificios	628 784,08	29/12/2006	515 602,96	33	18 863,52	31 439,20	12 575,68
22	20000834		Edificios	6 178 234,08	09/06/2007	2 979 029,78	33	185 347,02	308 911,70	123 564,68
23	20000835	NUEVA ZONA DE RESTAURANTES	Edificios	3 337 848,51	14/06/2007	5 514 073,91	33	100 135,46	166 892,43	66 756,97
24	20000854	NUEVAS INSTALACIONES MODA AL COSTO Y MUEBLES	Edificios	501 331,15	07/10/2008	453 704,70	33	15 039,93	25 066,56	10 026,62
25	20000857	REMODELAC AV.1 ENTRE PABELLONES 1 Y 3 (1RA ETA	Edificios	399 548,11	19/11/2007	362 589,91	33	11 986,44	19 977,41	7 990,96
								2 553 360,83		1 702 240,57

Que de autos se aprecia que la Administración no cuestiona la existencia de los bienes en sí mismos, ni la titularidad de la recurrente sobre ellos o la vinculación con su renta gravada, sino la falta de acreditación con documentación sustentatoria fehaciente del importe que corresponde a la depreciación que conforma el costo histórico de tales activos.

Que sobre el particular, el primer párrafo y el inciso f) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta disponen que a fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, en tanto que la deducción no esté expresamente prohibida por esta ley, siendo en consecuencia deducibles las depreciaciones por desgaste u obsolescencia de los bienes del activo fijo y las mermas y desmedros de existencias debidamente acreditados.

Que el artículo 38 del cuerpo legal antes citado dispone 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 citada Ley, modificado por la Ley N° 29342<sup>8</sup>, establece que los edificios y construcciones se depreciarán a razón del 5% anual.

Que el artículo 41 de dicha Ley, modificado por el Decreto Legislativo N° 1112, señala que las depreciaciones se calcularán sobre el costo de adquisición, producción o construcción, o el valor de ingreso al patrimonio de los bienes, o sobre los valores que resulten del ajuste por inflación del balance efectuado conforme a las disposiciones legales en vigencia. En el caso de costos posteriores se tendrá en cuenta lo siguiente: a) Se entiende por: (i) Costos iniciales: A los costos de adquisición, producción o construcción, o al valor de ingreso al patrimonio, incurridos con anterioridad al inicio de la afectación del bien a la generación de rentas gravadas, (ii) Costos posteriores: A los costos incurridos respecto de un bien que ha sido afectado a la generación de rentas gravadas y que, de conformidad con lo dispuesto en las normas contables, se deban reconocer como costo; b) El porcentaje anual de depreciación o el porcentaje máximo de depreciación, según corresponda a edificios o construcciones u otro tipo de bienes, se aplicará sobre el resultado de sumar los costos posteriores con los costos iniciales, o sobre los valores que resulten del ajuste por inflación del balance efectuado conforme a las disposiciones legales en vigencia; c) El importe resultante de lo dispuesto en el literal anterior será el monto deducible o el máximo deducible en cada ejercicio gravable, según corresponda, salvo que en el último ejercicio el importe deducible sea mayor que

<sup>8</sup> Vigente desde el 1 de enero de 2010.



# *Tribunal Fiscal*

N° 02805-3-2021

el valor del bien que quede por depreciar, en cuyo caso se deducirá este último. En los casos de bienes importados no se admitirá, salvo prueba en contrario, un costo superior al que resulte de adicionar al precio ex fábrica vigente en el lugar de origen, los gastos a que se refiere el inciso 1) del Artículo 20. No integrarán el valor depreciable, las comisiones reconocidas a entidades con las que se guarde vinculación que hubieran actuado como intermediarios en la operación de compra, a menos que se pruebe la efectiva prestación de los servicios y la comisión no exceda de la que usualmente se hubiera reconocido a terceros independientes al adquirente.

Que por su parte, el segundo párrafo del artículo 22 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta aprobado por Decreto Supremo N° 122-94-EF, establece que la depreciación aceptada tributariamente será aquella que se encuentre contabilizada dentro del ejercicio gravable en los libros y registros contables, siempre que no exceda el porcentaje máximo establecido para cada unidad del activo fijo, sin tener en cuenta el método de depreciación aplicado por el contribuyente, además el primer párrafo del inciso f) del citado artículo señala que los deudores tributarios deberán llevar un control permanente de los bienes del activo fijo en el Registro de Activos Fijos. La SUNAT mediante Resolución de Superintendencia determinará los requisitos, características, contenido, forma y condiciones en que deberá llevarse el citado Registro.

Que como se puede apreciar de las normas citadas, la depreciación es la deducción admitida por concepto de desgaste o agotamiento de los bienes del activo fijo afectados a la producción de rentas gravadas, y se debe calcular sobre el valor de adquisición o producción de los bienes o sobre los valores que resulten del ajuste por inflación del balance efectuado, conforme con las disposiciones legales en vigencia, debiéndosele agregar a dicho valor, de ser el caso, las mejoras incorporadas con carácter permanente.

Que en la Resolución N° 13133-3-2009, se ha señalado que la depreciación constituye la pérdida de valor que sufren los bienes del activo fijo por haber sido puestos en estado de explotación, su deducción como gasto para efecto de determinar el Impuesto a la Renta de tercera categoría tiene como razón fundamental el reconocer el desgaste o agotamiento que sufren dichos bienes por haber sido utilizados por los contribuyentes en actividades productoras de rentas gravadas con el aludido impuesto.

Que de acuerdo con lo señalado por este Tribunal a través de la Resolución N° 0812-2-2016, la sola anotación en los registros contables no resulta suficiente para acreditar el valor de los bienes de los activos fijos, ya que debe ser sustentado con la documentación pertinente, correspondiendo a la recurrente la carga de la prueba, no a la Administración.

Que como se observa de las normas citadas y criterios expuestos, la depreciación se debe calcular sobre el valor de adquisición o producción de los bienes o sobre el valor que resulte del ajuste por inflación del balance efectuado, conforme con las disposiciones legales aplicables al caso de autos, los cuales deben ser debidamente acreditados por los contribuyentes.

Que en ese sentido, resulta indispensable contar con los documentos que acrediten la adquisición de los bienes del activo fijo, ya que a partir de ello se puede conocer que los contribuyentes son titulares de los bienes y que los han utilizado en la generación de la renta gravada, así como conocer el valor de su adquisición, monto a partir del cual se puede calcular la depreciación.

Que previamente al análisis el presente reparo, cabe señalar sobre la documentación presentada en apelación el 13 de enero de 2021 (folios 5562 a 5605), que no corresponde que esta sea evaluada, al haber sido presentada fuera del plazo para ofrecer pruebas de treinta (30) días hábiles, establecido por el artículo 125 del Código Tributario<sup>9-10-11</sup>.

<sup>9</sup> El segundo párrafo del artículo 125 del Código Tributario, señala que el plazo para ofrecer las pruebas y actuarlas será de treinta (30) días hábiles, contados a partir de la fecha en que se interpone el recurso de reclamación o apelación. El vencimiento de dicho plazo no requiere declaración expresa, tampoco es necesario que la administración tributaria requiera la actuación de las pruebas ofrecidas por el deudor tributario.

<sup>10</sup> El recurso de apelación se presentó el 19 de diciembre de 2018 (folio 4483).

<sup>11</sup> Similar criterio se ha recogido en la Resolución N° 04658-9-2019.





# *Tribunal Fiscal*

N° 02805-3-2021

Que según el Comprobante de Información Registrada de la recurrente (folio 3912), esta declaró como actividad económica principal “Actividades inmobiliarias realizadas con bienes propios o arrendados”.

Que a fin de acreditar el costo histórico de los activos fijos cuya depreciación fue reparada, la recurrente únicamente presentó un cuadro denominado “Deducción de depreciación del 5% de edificaciones” (folios 3344 a 3357), en el cual se identifica los códigos de los activos registrados, su descripción, la fecha del inicio de su depreciación, los importes de su costo de adquisición o producción actuales, la tasa tributaria de depreciación aplicable y los importes de depreciación tributaria; sin embargo, no presentó medios probatorios adicionales que acreditaran el costo de adquisición de los activos cuya depreciación dedujo, pese a haber sido requerida para tal efecto.

Que al respecto, si bien de acuerdo a las normas del Impuesto a la Renta la depreciación de bienes de activo fijo es un gasto deducible; sin embargo, en el caso de autos la recurrente, a pesar de haber sido debidamente requerida, no ha presentado documentación que acredite el cálculo de la depreciación del 5% de los activos observados, deducidos vía declaración jurada en el ejercicio 2013 (Formulario )<sup>12</sup>, puesto que no ha presentado información sobre el valor adquisición de los bienes, dado que al ser construcciones diversas, tales activos debían ser detallados por los proveedores que prestaron el servicio y/o proporcionaron los bienes para la constitución del activo depreciado, por lo que el reparo formulado por la Administración se encuentra arreglado a ley, correspondiendo mantenerlo y confirmar la resolución apela en este extremo<sup>13</sup>.

Que respecto a lo argumentado por la recurrente en el sentido que la Administración no ha tenido en cuenta que la falta de sustentación de los gastos de depreciación contable del 3% y adicional del 2% por activos fijos adquiridos antes del 2009 se debe a un caso fortuito que no le es imputable, como es el incendio en los almacenes de , mismo que le fue comunicado el 28 de diciembre de 2009, habiendo solicitado una ampliación del plazo de 240 días para rehacer sus libros contables; cabe anotar que de acuerdo con lo dispuesto en el numeral 7 del artículo 89 del Código Tributario y en la Resolución de Superintendencia N° 234-2006/SUNAT, la recurrente tuvo la obligación de reconstruir la documentación pertinente para sustentar el presente reparo, siendo imputable a ella su omisión, más aún si se tiene en cuenta que el presente procedimiento de fiscalización se inició en el año 2016 y el siniestro mencionado sucedió en el año 2009.

Que asimismo, sobre que la Resolución de Superintendencia N° 234-2006/SUNAT no establece sanción por el incumplimiento de la obligación de comunicar el evento por el cual se perdieron o destruyeron los libros y registros vinculados a asuntos tributarios, o de rehacerlos y que en el numeral 11 del artículo 12 del Reglamento de Comprobantes de Pago, aprobado con Resolución de Superintendencia N° 007-99/SUNAT, solo se disponen sanciones tributarias en caso de robo o extravío de comprobantes de pago, por lo que asumir que el incumplimiento de obligaciones formales enerva su derecho a utilizar su costo computable implicaría la afectación directa del principio de verdad material y debido procedimiento administrativo; resulta pertinente señalar que en el presente caso la Administración no ha desconocido la deducción vía declaración jurada del gasto por depreciación del 3% y del 2% faltante, de los activos detallados en los Anexos N° 7 y 10 al Resultado del Requerimiento N° (folios 3574 y 3578), por S/ 2 553 360,83 y S/ 1 702 240,57, sustentándose en que la recurrente presentó documentación recompuesta con posterioridad al plazo dispuesto en el artículo 10 de la Resolución de Superintendencia N° 234-2006/SUNAT, sino en que la recurrente no acreditó el costo computable de los activos fijos cuya depreciación pretendió deducir vía declaración jurada, adquiridos con anterioridad al año 2009, con documentación alguna, por lo que tales alegatos carecen de sustento, debiendo precisarse que tampoco se evidencia la vulneración de los principios invocados por la recurrente.

Que de otro lado, carece de sustento lo alegado por la recurrente con relación a que en los procedimientos de fiscalización del Impuesto a la Renta de los ejercicios 2001 y 2006 ya proporcionó el Registro de Activos Fijos y toda la información que acredita la existencia, propiedad y depreciación de sus activos fijos, tal como se observa de los Requerimientos N° y sus

<sup>12</sup> Situación que no es discutida por la recurrente.

<sup>13</sup> En similar sentido se ha pronunciado este Tribunal, entre otras, en la Resolución N° 11938-4-2019.



# *Tribunal Fiscal*

N° 02805-3-2021

resultados, por lo que todo ello debe ser solicitado a la Administración y meritado en aplicación del principio de verdad material; toda vez que de la documentación que obra en el expediente sobre las fiscalizaciones de los ejercicios 2001, 2006 y 2010 (folios 4042 a 4302 y 4331 a 4334), no se aprecia que la Administración haya observado la depreciación de los activos fijos materia del presente reparo y en virtud a ello requiriera a la recurrente su debido sustento, siendo que si bien en la fiscalización del Impuesto a la Renta del ejercicio 2012 sí se reparó la depreciación del 3% y del 2% faltante de los mismos activos fijos<sup>14</sup>, tal como reconoce la Administración en la resolución apelada, en ese caso también se cuestionó, entre otro, la falta de acreditación fehaciente del costo de adquisición, lo que fue mantenido por este Tribunal luego de evaluar la documentación que obraba en dicho expediente, conforme se verifica de la Resolución N° 01150-3-2018 (folios 4266 a 4272), por lo que no se evidencia vulneración alguna al principio citado por la recurrente.

Que respecto a que la Administración le ha solicitado hasta en dos oportunidades información respecto de los 26 activos fijos observados, reconociendo con ello su existencia; que ni en la Ley del Impuesto a la Renta ni en su reglamento se ha dispuesto una condición adicional a la existencia del bien para efecto de aceptar la deducción de su depreciación; que su actividad económica consiste en el arrendamiento de locales comerciales a mayoristas y minoristas y la prestación de servicios menores relacionados, contando para ello en el 2013 con su mercado tradicional<sup>15</sup>,

por lo que es innegable que los activos cuestionados, ubicados dentro de tales instalaciones, se destinaron a operaciones gravadas; y que al no haberse cuestionado la existencia de sus bienes, corresponde que se acepte la deducción de su depreciación, considerando para ello, o el costo de adquisición del activo, o en su defecto, el valor de mercado, pues de lo contrario se le estaría exigiendo que tribute sobre la fuente de la renta; cabe anotar que en este caso no se ha reparado la depreciación de los activos fijos observados por no haberse acreditado su existencia o su utilización en la generación de renta gravada, sino porque la recurrente no acreditó fehacientemente su costo de adquisición o producción, a pesar que era su obligación sustentarlo con la documentación pertinente, siendo que es a partir de ello que pueden verificarse los años de vida útil de los bienes, forma en que estos le fueron transferidos y los montos que forman la base de cálculo de la depreciación, por lo que lo alegado en dicho extremo carece de sustento.

Que no resulta aplicable lo señalado en las Resoluciones N° 11659-3-2009, 17919-2-2011 y 01360-1-2010 invocadas, toda vez que hacen referencia a casos en los cuales la Administración efectuó un reparo a la depreciación limitándose a señalar que los gastos no eran deducibles ante la falta de comprobantes de pago.

Que asimismo, no resulta pertinente lo alegado por la recurrente en el sentido que la Administración debe determinar el costo de sus activos en función a su valor de mercado, dado que en su caso nunca estuvo en cuestionamiento la existencia de los activos fijos ni su titularidad sobre ellos, sino únicamente el costo histórico, ni resulta de aplicación el criterio contenido en la Resolución N° 11322-3-2007, pues si bien en ella se hace referencia a que la Administración debió tomar como referencia el valor de mercado previsto por el artículo 32 de la Ley del Impuesto a la Renta y no desconocer la deducción de la depreciación de los bienes en cuestión, remitiéndose a lo dispuesto en la Resolución N° 06073-5-2006, lo que se evaluó en la primera resolución fue un “aporte” efectuado por una persona natural a su empresa unipersonal y en la segunda resolución, se trata de un caso en el que el bien a depreciar ingresó al patrimonio del contribuyente a título de herencia, respecto del cual razonablemente no se contaba con la documentación pertinente para acreditar lo invertido en su adquisición, supuestos distintos al caso de autos, en el cual la recurrente tuvo la posibilidad de conocer y demostrar los importes invertidos en las obras en cuestión, así como su procedencia, de modo que se conociera su situación y si estos no se encontraban ya completamente depreciados.

Que respecto a las Resoluciones N° 03168-5-2003 y 01980-5-2003, estas no resultan aplicables al caso de autos debido a que corresponden a casos en los cuales no se discutió la deducción de gastos por depreciación, sino a reparos por gastos respecto de los cuales no se contaba con comprobantes de pago, en virtud del inciso j) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta y/o el artículo 18 de la Ley del Impuesto General a las Ventas.

<sup>14</sup> Menos el del activo “Edif. Dentro del terminal pesquero”, cuya depreciación únicamente se reparó en la fiscalización del Impuesto a la renta del ejercicio 2012 (folio 4370 reverso).



# *Tribunal Fiscal*

N° 02805-3-2021

Que en cuanto a lo indicado por la recurrente en el sentido que no procede la aplicación de intereses moratorios ni sanciones, conforme a lo previsto en el numeral 2 del artículo 170<sup>15</sup> del Código Tributario, toda vez que la Administración concluyó las fiscalizaciones del Impuesto a la Renta de los ejercicios 2001 y 2006 validando el costo histórico de los activos fijos cuya depreciación es observada, constatándose con ello la duplicidad de criterio; resulta pertinente indicar que la dualidad de criterio se presenta cuando la Administración ha cambiado de parecer respecto a la interpretación de una norma y respecto de los hechos ocurridos, y el contribuyente actúa conforme al criterio anterior, sin tener en cuenta la nueva interpretación, lo que no se observa en el presente caso, toda vez que en los procedimientos de fiscalización del Impuesto a la Renta de los ejercicios 2001 y 2006, la Administración no manifestó conformidad ni dio por acreditado el costo de adquisición de los mismos activos ahora observados, debiendo resaltarse que el hecho que en dichas oportunidades la Administración no reparara la depreciación no enerva su facultad de verificar en otros ejercicios los conceptos que influyen en la renta neta de los contribuyentes, a efecto de una correcta determinación del Impuesto a la Renta, ni implica un cambio de posición o una nueva interpretación de las normas aplicables, por lo que la dispensa de intereses y sanciones alegada por la recurrente no resulta amparable.

Que respecto a la Sentencia de Casación emitida en el Expediente N° 2256-2015 LIMA, cabe anotar que esta tiene efecto únicamente entre las partes involucradas, y en ese sentido, no resulta aplicable al caso de autos.

Que finalmente, en cuanto a lo señalado sobre la Resolución N° 01150-3-2018, corresponde mencionar que, en caso de no estar de acuerdo con el fallo, esta no es la vía para cuestionarla sino la vía judicial a través de la demanda contencioso administrativa, conforme con lo dispuesto por el artículo 157 del Código Tributario.

## **Resoluciones de Determinación N° Impuesto a la Renta de marzo a diciembre de 2013**

– Pagos a cuenta del

Que según se verifica del Anexo N° 2 y del Punto 2 del Anexo N° 3 a las Resoluciones de Determinación N° (folios 3952 a 3956 y 3958), la Administración determinó omisiones referenciales por los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de marzo a diciembre de 2013, al modificar el coeficiente de 0,0410 a 0,0579, sobre la base de los resultados de la fiscalización del Impuesto a la Renta del ejercicio 2012, citando como base legal, entre otros, el artículo 85 de la Ley del Impuesto a la Renta y el artículo 54 de su reglamento.

Que mediante el Punto 3 c) del Anexo N° 1 al Requerimiento N° (folios 3618/reverso a 3619), la Administración señaló que de la evaluación del Balance de Comprobación correspondiente al ejercicio 2012, verificó que la recurrente obtuvo en dicho ejercicio Ganancias por Diferencia de Cambio, por la suma ascendente a S/ 6 050 223,00 y Pérdidas por Diferencia de Cambio, por el importe de S/ 4 565 604,00; asimismo, que de acuerdo a la Resolución de Determinación N° el impuesto calculado luego de la fiscalización del Impuesto a la Renta del ejercicio 2012 ascendía a S/ 4 340 589,00. Por tanto, realizó una nueva determinación y obtuvo un coeficiente de 0,0579 para los meses marzo a diciembre de 2013, el cual es mayor al determinado por la recurrente (0,0410), por lo que le solicitó que sustentara por escrito y que proporcionara la documentación que desvirtúe las diferencias calculadas.

Que en respuesta, la recurrente presentó el escrito de 18 de agosto de 2017 (folio 3602), en el que señaló que cumplía con sustentar y/o presentar la información solicitada.

Que mediante el Punto 3 c) del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° (folios 3589 y 3590), la Administración dejó constancia que la recurrente no acreditó lo solicitado, por lo que de la reliquidación efectuada a los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta determinó omisiones referenciales en los periodos de marzo a diciembre de 2013.

<sup>15</sup> El numeral 2 del artículo 170 del Código Tributario, establece que no procede la aplicación de intereses ni sanciones si la Administración ha tenido duplicidad de criterio en la aplicación de la norma y sólo respecto de los hechos producidos, mientras el criterio anterior estuvo vigente.



# *Tribunal Fiscal*

N° 02805-3-2021

Que mediante el Punto 9 c) del Anexo N° 1 al Requerimiento N° (folio 3571), emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario, la Administración comunicó sus conclusiones respecto del mencionado reparo y solicitó a la recurrente que presentara sus descargos, adjuntando la documentación original que los sustente fehacientemente, siendo que al no haberse presentado respuesta sobre dicho aspecto, la Administración cerró dicho requerimiento manteniendo el reparo, precisando que se había emitido a la recurrente la Resolución de Determinación N° por Impuesto a la Renta del ejercicio 2012 considerando la misma determinación (folio 3546 y reverso).

Que el primer párrafo del artículo 85 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF, modificado por Ley N° 29999<sup>16</sup>, establece que los contribuyentes que obtengan rentas de tercera categoría abonarán con carácter de pago a cuenta del Impuesto a la Renta que en definitiva les corresponda por el ejercicio gravable, dentro de los plazos previstos por el Código Tributario, el monto que resulte mayor de comparar las cuotas mensuales determinadas con arreglo a lo siguiente: a) La cuota que resulte de aplicar a los ingresos netos obtenidos en el mes, el coeficiente resultante de dividir el monto del impuesto calculado correspondiente al ejercicio gravable anterior entre el total de los ingresos netos del mismo ejercicio, siendo que en el caso de los pagos a cuenta de los meses de enero y febrero, se utilizará el coeficiente determinado sobre la base del impuesto calculado e ingresos netos correspondientes al ejercicio precedente al anterior. Asimismo, se prevé que de no existir impuesto calculado en el ejercicio anterior o, en su caso, en el ejercicio precedente al anterior, los contribuyentes abonarán con carácter de pago a cuenta las cuotas mencionadas que se determinan de acuerdo con lo establecido en el inciso siguiente; y, b) La cuota que resulte de aplicar el uno coma cinco por ciento (1,5%) a los ingresos netos obtenidos en el mismo mes.

Que conforme con lo expuesto, a fin de determinar el coeficiente aplicable a los periodos de marzo a diciembre de 2013 (folio 3957), la Administración consideró la determinación efectuada mediante Resolución de Determinación N° , emitida por Impuesto a la Renta del ejercicio 2012.

Que respecto de la Resolución de Determinación N° emitida por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2012, debe indicarse que ha sido materia de pronunciamiento mediante la Resolución N° 01150-3-2018, en la cual se ha levantado el reparo por gastos por pagos del Impuesto Predial de terceros y se ha mantenido el reparo por gastos por depreciación contable del 3% y 2% adicional de activos fijos adquiridos antes del ejercicio 2009, cuyo costo histórico no fue acreditado fehacientemente.

Que dicha resolución fue materia de cumplimiento por parte de la Administración a través de la Resolución de Intendencia N° de 1 de junio de 2018, mediante la cual se estableció que el Impuesto a la Renta del ejercicio 2012 ascendió a S/ 4 307 133,00 (folios 4331 a 4334).

Que teniendo en consideración que la Administración al emitir la resolución apelada ha considerado la nueva determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2012 y los ingresos netos del mismo ejercicio, habiendo procedido a reliquidar el coeficiente aplicable a los pagos a cuenta bajo análisis, procede confirmar apelada en este extremo.

Que respecto de lo alegado por la recurrente en cuanto a que no correspondía la generación de intereses moratorios por supuestas omisiones referenciales por los pagos a cuenta materia de acotación, en aplicación de la Sentencia de Casación N° 4392-2013, así como en cuanto a los argumentos conexos a ello, es del caso indicar que este Tribunal mediante Acuerdo de Sala Plena contenido en el Acta de Reunión de Sala Plena N° 2017-09 de 15 de junio de 2017, cuyo criterio ha sido recogido en la Resolución N° 05359-3-2017 de 23 de junio de 2017, que constituye jurisprudencia de observancia obligatoria<sup>17</sup>, ha establecido el siguiente criterio: *“Corresponde la aplicación de intereses moratorios y sanciones por los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta, en caso que con posterioridad al vencimiento o determinación de la obligación principal se hubiera modificado la base de cálculo del pago a cuenta o el coeficiente aplicable o el sistema*

<sup>16</sup> Publicado el 13 de marzo de 2013.

<sup>17</sup> Publicada el 8 de julio de 2017.



# Tribunal Fiscal

N° 02805-3-2021

*utilizado para su determinación por efecto de la presentación de una declaración jurada rectificatoria o de la determinación efectuada sobre base cierta por la Administración."*

Que corresponde señalar que según lo establecido por el acuerdo recogido en el Acta de Reunión de Sala Plena N° 2002-10 de 17 de setiembre de 2002, los criterios adoptados por la Sala Plena del Tribunal Fiscal son de carácter vinculante para todos los vocales de este Tribunal, de modo que esta instancia no puede apartarse de ellos, no procediendo en consecuencia atender los argumentos esgrimidos por la recurrente en sentido contrario, ni la invocación a la sentencia recaída en el Expediente N° 05918-2017-0-1801-JR-CA-20.

## **Resoluciones de Multa N° 1 del artículo 178 del Código Tributario**

## **– Infracción tipificada en el numeral**

Que las Resoluciones de Multa N° (folios 3930 a 3951), fueron giradas por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, en relación con el Impuesto a la Renta del ejercicio 2013 y la determinación de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de los períodos marzo a diciembre de 2013.

Que el artículo 165 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 135-2013-EF, prescribía que la infracción sería determinada en forma objetiva y sancionada administrativamente, entre otras, con penas pecuniarias.

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

Que según la Tabla I de Infracciones y Sanciones del citado código, aplicable a personas y entidades generadoras de renta de tercera categoría, la sanción por la referida infracción es una multa equivalente al 50% del tributo omitido, o 50% del saldo, crédito u otro concepto similar determinado indebidamente o 15% de la pérdida indebidamente declarada, o 100% del monto obtenido indebidamente.

Que la Nota 21 de la mencionada tabla precisa que tratándose de tributos administrados y/o recaudados por la SUNAT, el tributo omitido o el saldo, crédito u otro concepto similar determinado indebidamente o pérdida indebidamente declarada, será la diferencia entre el tributo resultante o el saldo, crédito u otro concepto similar o pérdida del período o ejercicio gravable, obtenido por autoliquidación o, en su caso, como producto de la fiscalización y el declarado como tributo resultante o el declarado como saldo, crédito u otro concepto similar o pérdida de dicho período o ejercicio.

Que de autos se advierte que la Resolución de Multa N° fue girada sobre la base de los reparos al Impuesto a la Renta del ejercicio 2013, contenidos en la Resolución de Determinación N°

por: (i) gastos por pagos del Impuesto Predial de terceros; (ii) activos fijos dados de baja cuyo costo histórico no fue acreditado fehacientemente; y, (iii) gastos por depreciación contable del 3% y por 2% adicional de depreciación tributaria de activos fijos adquiridos antes del ejercicio 2009, cuyo costo histórico no fue acreditado fehacientemente, de los cuales el primero ha sido levantado y los dos últimos mantenidos, conforme lo expuesto en la presente resolución, por lo que corresponde emitir pronunciamiento en el mismo sentido respecto de la multa y, en consecuencia, disponer la reliquidación del citado valor.

Que por su parte, de las Resoluciones de Multa N° se advierte que fueron giradas sobre la base de los reparos a los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de marzo a diciembre de 2013, por modificación de coeficiente y dado que se ha confirmado este extremo en la presente resolución, corresponde emitir similar pronunciamiento, para los referidas sanciones.





# *Tribunal Fiscal*

N° 02805-3-2021

Que el informe oral solicitado se llevó a cabo el 13 de enero de 2021, con los representantes de ambas partes según Constancia de Informe Oral N° (folio 4542).

Con los vocales Guarníz Cabell, Toledo Sagástegui y Huerta Llanos, e interviniendo como ponente la vocal Guarníz Cabell.

## **RESUELVE:**

**REVOCAR** la Resolución de Intendencia N° de 6 de junio de 2018, en el extremo referido al reparo a la base imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2013, por gastos por pagos del Impuesto Predial de terceros, así como su incidencia en la multa vinculada, debiendo la Administración proceder conforme a lo expuesto en la presente resolución; y, **CONFIRMARLA** en lo demás que contiene, dentro del extremo impugnado.

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

**GUARNÍZ CABELL**  
**VOCAL PRESIDENTE**

**TOLEDO SAGÁSTEGUI**  
**VOCAL**

**HUERTA LLANOS**  
**VOCAL**

**Farfán Castillo**  
**Secretaria Relatora**  
**GC/FC/MM/ZL/ra**

**NOTA: Documento firmado digitalmente**