



Tribunal Fiscal

Nº 00100-5-2004

EXPEDIENTE N° : 5047-03
INTERESADA :
ASUNTO : Impuesto a la Renta y Multas
PROCEDENCIA : Lima
FECHA : Lima, 9 de enero de 2004

VISTA la apelación interpuesta por | contra la Resolución de Intendencia N° 01501-50000031 emitida con fecha 9 de julio de 2003 por la Intendencia de Principales Contribuyentes Nacionales de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria, que en cumplimiento de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 06604-5-2002, de 15 de noviembre de 2002, dejó sin efecto la Resolución de Intendencia N° 015-4-14418 en el extremo que se pronunció respecto de los reparos por exceso de depreciación tributaria y costo computable sobre activos fijos revaluados adquiridos de | depreciación de luminarias, recálculo del margen de contribución al gasto (deducido como gasto en 1997 y a su vez activado en el año 1998), depreciación del margen de contribución al gasto de los años 1994 y 1995, depreciación del ejercicio 1999 de los intereses activados originados en los años 1996 y 1997, ajuste del valor de suministros, gastos no sustentados, provisiones estimadas y de períodos anteriores no canceladas dentro del plazo de ley, y gastos de ejercicios anteriores no sustentados con comprobantes de pago respecto a las contribuciones reembolsables a SEDAPAL S.A., la confirmó en lo demás que contiene y declaró fundada en parte la reclamación interpuesta contra las Resoluciones de Determinación N°s 012-03-0001549, 012-03-0001550 y 012-03-0001543 y contra las Resoluciones de Multa N°s 012-02-0004720 y 012-02-0004736, rectificándolas y determinando una mayor deuda como consecuencia de la formulación de reparos a la depreciación tributaria y exceso de costo computable de los activos fijos revaluados adquiridos de EDELNOR S.A.

CONSIDERANDO:

Que mediante la Resolución N° 06604-5-2002 de 15 de noviembre de 2002, este Tribunal resolvió: i) aceptar el desistimiento parcial de la apelación interpuesta, referida al reparo por deducción de los gastos por servicios técnicos de instalación y puesta en marcha de maquinarias y equipos efectuados en los años 1997 y 1998; ii) declarar nula la Resolución de Intendencia N° 015-4-14418 de 9 de noviembre de 2001, en el extremo que se pronunció respecto del reparo por exceso de depreciación tributaria y costo computable sobre activos fijos revaluados adquiridos de EDELNOR S.A., efectuado respecto del ejercicio 1999, reponiéndose el procedimiento en lo que a éste se refería, al estado anterior al de su emisión, a fin que la Administración emitiese un nuevo pronunciamiento considerando el marco legal determinado por el laudo arbitral emitido en el proceso seguido entre la recurrente y el Estado Peruano; y, iii) declarar nula e insubsistente la indicada resolución en los demás extremos impugnados.

Que en la indicada resolución se dispuso que la Administración, previa verificación de diversos aspectos vinculados con los reparos formulados por el exceso de depreciación tributaria y costo computable de los activos fijos revaluados adquiridos de | depreciación de luminarias, depreciación del margen de contribución al gasto de los años 1994 y 1995, depreciación de los intereses originados en los años 1996 y 1997, ajuste en el valor de los suministros, gastos no sustentados, provisiones estimadas y de períodos anteriores no canceladas dentro del plazo de ley y gastos de ejercicios anteriores no sustentados con comprobantes de pago correspondientes a contribuciones no reembolsables a favor de SEDAPAL S.A., emitiese un nuevo pronunciamiento respecto de la deuda impugnada girada por Impuesto a la Renta de los ejercicios 1997 a 1999 y multas vinculadas, considerando los criterios expuestos en la citada resolución del Tribunal Fiscal.

c> 91.00 08



Tribunal Fiscal

Nº 00100-5-2004

Que la Administración emitió la Resolución de Intendencia N° 01501-50000031, materia de apelación, a fin de dar cumplimiento a lo ordenado por este Tribunal, apreciándose que como resultado de la evaluación que efectuó, resolvió lo siguiente:

1. Dejó sin efecto el pronunciamiento contenido en la Resolución de Intendencia N° 015-4-14418 en el extremo referido a los reparos por exceso de depreciación tributaria sobre activos fijos revaluados adquiridos de y exceso del costo computable de la enajenación tributaria sobre dichos activos fijos revaluados, y efectuó un nuevo análisis de éste considerando el marco legal señalado por el laudo arbitral emitido como consecuencia del proceso seguido entre la recurrente y el Estado Peruano, concluyendo que dado que la tasación presentada para sustentar el valor de adquisición de los activos revaluados no se encontraba debidamente sustentada y no era fehaciente¹, no se había cumplido con el requisito constitutivo para obtener el beneficio previsto en la Ley N° 26283, ampliada por la Ley N° 26561, y su reglamento aprobado por el Decreto Supremo N° 120-94-EF, por lo que el costo computable de los activos fijos transferidos a la recurrente era el valor histórico de los bienes de

En tal sentido, mantuvo el reparo efectuado por este concepto por el año 1999, extendiéndolo además a los ejercicios 1997 y 1998 (bajo la denominación “Exceso de depreciación tributaria seg. Gerencia de Reclamos”), disponiendo además que se procediera a emitir “las resoluciones que correspondan, en cumplimiento de lo señalado en el informe sustentatorio de la presente resolución, por los ejercicios gravables no prescritos”.

2. Dejó sin efecto los reparos por: i) depreciación de luminarias (reparo efectuado en los ejercicios 1997, 1998 y 1999), ii) depreciación en el ejercicio 1999 proveniente del margen de contribución al gasto de los años 1994 y 1995 (reparado en el ejercicio 1999), iii) depreciación en el ejercicio 1999 de los intereses originados en los años 1996 y 1997 (reparo del ejercicio 1999) y iv) gastos no sustentados – Cuenta N° 6791010 (ejercicio 1999).
3. Rectificó los reparos efectuados por: i) gastos no sustentados – Cuenta N° 6691010 (ejercicio 1999), ii) provisiones estimadas y de períodos anteriores no canceladas dentro del plazo de ley (reparo del ejercicio 1999) y iii) gastos de ejercicios anteriores no sustentados con comprobantes de pago referidos a las contribuciones no reembolsables adeudadas a (1999).
4. Mantuvo el reparo por ajuste del valor de suministros (ejercicio 1997).

Que mediante escrito presentado el 1 de agosto de 2003 (folios 12566 a 12648), la recurrente apeló totalmente de lo resuelto por la Administración, siendo que con posterioridad a ello presentó los escritos de fechas 26 de noviembre y 15 de diciembre de 2003, a través de los cuales se desiste de todos los extremos de su impugnación, con excepción del referido al reparo denominado “Exceso de depreciación tributaria seg. Gerencia Reclamos” y “Exceso costo act. revaluados (Rectificado Gerencia Reclamos)”².

Que de conformidad con lo dispuesto por el artículo 130º del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por el Decreto Supremo N° 135-99-EF, el deudor tributario podrá desistir de sus recursos en cualquier etapa del procedimiento, siendo potestad del órgano encargado de resolver aceptar el desistimiento, por lo que procede aceptar el desistimiento parcial formulado.

¹ Las observaciones efectuadas a dicha tasación se detallan más adelante.

² Si bien la recurrente denomina a este reparo “Realización de nuevas verificaciones sobre los activos fijos revaluados y su depreciación en los ejercicios 1996, 1997, 1998 y 1999”, en el informe sustentatorio de la resolución apelada, al efectuar la liquidación del impuesto anual, se lo denomina “Exceso de depreciación tributaria seg. Gerencia de Reclamos” y “Exceso costo act. revaluados (Rectificado Gerencia Reclamos)”.



Tribunal Fiscal

Nº 00100-5-2004

Que en consecuencia la controversia se circumscribe a analizar la validez de lo resuelto por la Administración en relación con el reparo por exceso de depreciación tributaria y exceso del costo computable de la enajenación sobre activos fijos revaluados transferidos a la recurrente por

Que sobre el particular la recurrente aduce que al emitir la apelada, la Administración ha incurrido en varias causales de nulidad pues ha revisado actos ocurridos en un periodo que no sólo no era materia del procedimiento tributario (1996), violando el principio de congruencia, sino que además ya habían sido examinados dando lugar a una determinación de oficio que no impugnó en la que no se objetó la validez ni la fehaciencia de la fusión, el importe de la revaluación y menos aún la tasación efectuada, por lo que su facultad para determinar la deuda tributaria de ese ejercicio ya se había extinguido en virtud del artículo 75º del Código Tributario, siendo que además sus facultades de fiscalización respecto de dicho ejercicio habían prescrito.

Que agrega que la tasación de los bienes transferidos por EDEL NOR S.A. es fehaciente y válida y se realizó conforme a ley, sin perjuicio de lo cual considera que la Administración ha vulnerado su derecho al debido proceso, específicamente su derecho de defensa, al no dársele la oportunidad de realizar los respectivos descargos en lo que respecta al cuestionamiento de la tasación y la revaluación de los activos fijos, su derecho a la doble instancia y el principio de interdicción de la reforma *in peius* del administrado.

Que señala que las observaciones efectuadas por la Administración a la tasación usada para valuar los activos fijos carecen de sustento, pues: i) la tasación final elaborada por Protecna Consultores S.A.C. (en adelante, "Protecna") es la que ella presentó durante la fiscalización y no la obtenida por la Administración mediante cruce de información, ii) la documentación de soporte de la tasación nunca le fue pedida a ella sino a Protecna y nunca fue informada de las discrepancias detectadas o carencias de la tasación, pretendiendo perjudicársele por un hecho que en caso de afectar dicha tasación es atribuible a un tercero (Protecna), y, iii) la tasación practicada no requería seguir la metodología contenida en el Reglamento General de Tasaciones, no obstante lo cual la metodología utilizada coincide con la establecida en dicha norma.

Que sin perjuicio de ello aduce que aun cuando la tasación tuviese las irregularidades que la Administración señala, tal circunstancia no determina el desconocimiento al acogimiento a los beneficios de la Ley N° 26283 (supuesto en el que, inclusive, lo que correspondería sería gravar con el Impuesto a la Renta la ganancia proveniente de la transferencia de bienes efectuada con ocasión de la fusión, es decir a EDEL NOR S.A., y no desconocer el costo computable de los bienes transferidos), sino en todo caso oponer una valorización de parte que determine si el valor asignado a los bienes revaluados excedía al de mercado, agregando que con dicha interpretación la Administración –escudándose en que está dando cumplimiento a lo resuelto por el Tribunal Fiscal- ha violado el carácter de cosa juzgada del laudo arbitral expedido el 22 de noviembre de 2001, pues en los hechos está afectando su derecho subjetivo de deducir como gasto el íntegro del valor al que adquirió los activos de

Que finalmente, mediante escrito presentado el 19 de diciembre de 2003, la recurrente ha puesto en conocimiento de este Tribunal que el 17 de ese mismo mes y año, la Administración le notificó la Resolución de Determinación N° 012-003-0001833 y la Resolución de Multa N° 012-0020002031, la primera relativa al Impuesto a la Renta del ejercicio 1996 y la segunda vinculada con el Impuesto a la Renta del ejercicio 1998, emitidas en cumplimiento de la resolución apelada.

Que por su parte, la Administración considera que la nulidad deducida por la recurrente carece de sustento pues no está fiscalizando el ejercicio 1996, sino los ejercicios 1997 a 1999, habiéndose limitado a evaluar un hecho con efectos tributarios en tales ejercicios, que tuvo origen en 1996, siendo la recurrente quien se negó a proporcionarle la información que le solicitó a efecto de dar cumplimiento a lo resuelto por el



Tribunal Fiscal

Nº 00100-5-2004

Tribunal Fiscal en relación con la constatación de la validez de la tasación presentada durante la fiscalización, amparándose en que ésta había sido presentada durante la fiscalización.

Que agrega que si bien ha verificado la real ocurrencia económica del proceso de fusión de Protecna, desde que la motivación principal de éste fue de naturaleza económica y empresarial, y no sólo alcanzar el beneficio otorgado por la Ley Nº 26283, ampliada por la Ley Nº 26561, y su reglamento aprobado por Decreto Supremo Nº 120-94-EF, siendo por tanto inaplicable la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario, al realizar nuevas investigaciones tendientes a constatar la sustentación correcta y fehaciente del costo asignado a los bienes objeto de revaluación –que considera un requisito constitutivo para que la contribuyente pudiera acceder a los beneficios previstos en la ley antes mencionada-, sus peritos concluyeron que la tasación de los bienes transferidos presentaba una serie de irregularidades que determinaban que el valor atribuido a los bienes no se encontrase debidamente sustentado y, por lo tanto, no fuese fehaciente, por lo que los bienes del activo fijo transferidos a la recurrente deben considerarse ingresados a valor histórico y, de esta forma, calcularse la depreciación de los ejercicios 1996 a 1999 sólo en función del costo histórico del conjunto de los bienes originalmente pertenecientes a las dos empresas fusionadas.

Que según indica las supuestas irregularidades detectadas estarían dadas por: i) no haberse respetado el marco legal establecido, esto es, el Reglamento General de Tasaciones, conforme con el criterio establecido por el propio Tribunal Fiscal en las R.T.F. Nºs. 1212-4-97, 220-2-98 y 10226-4-2001; ii) fijarse el valor similar nuevo de los bienes o instalaciones similares a las existentes, incluyendo el concepto de "interés durante la construcción" que generalmente es de aplicación para valorizar proyectos de inversión y no en la valuación de activos fijos, además de lo cual, en una tasación anterior realizada por la misma empresa Protecna, tal concepto no había sido considerado; iii) existir diferencias entre la tasación presentada por la recurrente en la fiscalización y la proporcionada por la empresa que la realizó (mientras en la primera se consideran 20 subestaciones de transmisión y 13 terrenos, en la segunda sólo se incluyen 19 subestaciones y 10 terrenos, no obstante lo cual el valor tasado de estos rubros se mantiene, siendo que además mientras la primera no incluye anexos la segunda sí lo hace, con un total de cinco (5) folios), lo que evidencia que la recurrente no presentó en la fiscalización la tasación final sino sólo una versión preliminar; y iv) que no se ha encontrado sustento documentario fehaciente a nueve (9) de doce (12) grandes partidas que conforman la totalidad de la tasación presentada, por un valor que representa el 90.20% del total de la tasación.

Que a partir de lo expuesto, así como de los argumentos planteados por las partes, se tiene que el análisis de la materia en controversia debe recaer sobre los siguientes asuntos:

1. Delimitación de los períodos en controversia: posibilidad de agregar, a través de una resolución de cumplimiento, un reparo adicional a los efectuados en los ejercicios 1997 y 1998 y emisión de un nuevo valor por el ejercicio 1996.
2. Alcances del laudo arbitral respecto al valor de los activos adquiridos con ocasión de la fusión.
3. Posibilidad de revisar el valor asignado a los activos revaluados por Protecna en el ejercicio 1996 (prescrito y cerrado).
4. Vulneración del derecho al debido proceso.
5. Efectos constitutivos o declarativos de la tasación respecto de los beneficios previstos en la Ley Nº 26283.
6. Validez del procedimiento de tasación.



Tribunal Fiscal

Nº 00100-5-2004

Delimitación de los períodos en controversia: posibilidad de agregar, a través de una resolución de cumplimiento, un reparo adicional a los efectuados en los ejercicios 1997 y 1998 y emisión de un nuevo valor por el ejercicio 1996

Que al respecto, de la revisión de la documentación que conforma el expediente se evidencia que originalmente el reparo impugnado sólo se efectuó en el ejercicio 1999, al haber considerado la Administración que a la recurrente le era aplicable lo dispuesto por la séptima disposición transitoria y final de la Ley N° 27034, extremo respecto del cual –como se ha indicado anteriormente- la Resolución del Tribunal Fiscal N° 06604-5-2002 declaró nulo lo resuelto por la Resolución de Intendencia N° 015-4-14418 y repuso el procedimiento, en lo que a éste se refería, al estado anterior al de su emisión.

Que al emitir su pronunciamiento en relación con este extremo, la Administración concluyó que no se había cumplido con un requisito constitutivo para que la recurrente obtuviera los beneficios previstos en la Ley N° 26283, ampliada por la Ley N° 26561, y su reglamento aprobado por el Decreto Supremo N° 120-94-EF, por lo que el cálculo de la depreciación tributaria de los años 1996 a 1999 correspondiente a los activos adquiridos de EDEL NOR S.A. con ocasión de la fusión, debió efectuarse sobre su valor histórico, procediendo a reliquidar el Impuesto a la Renta acotado en las Resoluciones de Determinación N°s. 012-03-0001549 y 012-03-0001550, correspondientes a los ejercicios gravables 1997 y 1998, incorporando el reparo por exceso de depreciación proveniente de los activos revaluados, y manteniendo en el ejercicio 1999 (Resolución de Determinación N° 012-03-0001543) el reparo por el mismo concepto así como el efectuado por exceso de costo computable de la enajenación tributaria sobre activos fijos revaluados.

Que de los hechos expuestos se concluye que mediante la resolución impugnada se incluyó como reparos de los ejercicios 1997 y 1998, el exceso de depreciación proveniente de los activos revaluados, que no habían sido establecidos en la determinación inicial efectuada por la Administración en la fiscalización, ni incluidos por ésta en la etapa de reclamación.

Que sobre el particular cabe anotar que, en vía de una resolución de cumplimiento, no cabía agregar dicho reparo a los efectuados al Impuesto a la Renta de los ejercicios 1997 y 1998, pues de acuerdo con el artículo 156º del Código Tributario que establece que *“Las resoluciones del Tribunal Fiscal serán cumplidas por los funcionarios de la Administración Tributaria, bajo responsabilidad. En caso que se requiera expedir resolución de cumplimiento o emitir informe, se cumplirá con el trámite en el plazo máximo de treinta (30) días hábiles de recepcionado el expediente, bajo responsabilidad, salvo que el Tribunal Fiscal señale plazo distinto”*, se desprende que cuando se está ante una resolución de cumplimiento, la facultad para redeterminar las deudas tributarias está limitada a los parámetros establecidos por el Tribunal, sin poder por esta vía efectuar observaciones adicionales a las establecidas por este órgano.

Que de la lectura de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 06604-5-2002 fluye que el pronunciamiento emitido respecto del reparo por el exceso de depreciación proveniente de activos revaluados se circunscribió al ejercicio 1999, único periodo en el cual la Administración lo había efectuado, sin hacerse extensivo lo allí resuelto a otros períodos.

Que en dicho sentido, al amparo del numeral 1) del artículo 109º del Código Tributario, corresponde declarar nula la resolución impugnada en el extremo que repara el exceso de depreciación proveniente de los activos revaluados adquiridos de EDEL NOR S.A. en los ejercicios 1997 y 1998, al haberse prescindido totalmente del procedimiento legal establecido, quedando subsistente dicho reparo únicamente en el extremo referido al ejercicio 1999.

Que cabe indicar que el criterio antes señalado ya ha sido establecido por este Tribunal mediante la R.T.F. N° 01592-5-2002 de 22 de marzo de 2002.



Tribunal Fiscal

Nº 00100-5-2004

Que de otro lado es preciso mencionar que no obstante que en la resolución de cumplimiento la Administración señala que no es materia de acotación el ejercicio 1996, en ella se establece la existencia de un exceso de depreciación deducida por la recurrente en ese ejercicio (1996) y, en el punto 4 del fallo, se resuelve que la gerencia de fiscalización debe emitir las resoluciones que correspondan, en cumplimiento de lo señalado en ésta.

Que si bien la recurrente solicita que este Tribunal se pronuncie en relación con dicho extremo de la resolución apelada, habiéndose constatado en esta instancia que la Administración ha emitido y notificado la Resolución de Determinación N° 012-003-0001833 relativa al Impuesto a la Renta del ejercicio 1996, la validez jurídica del proceder de la Administración no corresponde ser analizada en esta oportunidad, sino - de ser el caso- dentro del procedimiento de reclamación y/o apelación, según las normas contenidas en el Título III del Código Tributario, referido al procedimiento contencioso tributario.

Alcances del laudo arbitral respecto al valor de los activos adquiridos con ocasión de la fusión

Que en relación con este extremo, la recurrente manifiesta que en el proceso arbitral seguido con el Estado Peruano, formuló como pretensión autónoma que se declare que tenía derecho a determinar el costo computable y la depreciación sobre el íntegro del valor al que adquirió en 1996 los activos con motivo de la fusión, por lo que al haber laudado el Tribunal Arbitral en su favor, el desconocimiento por parte de la Administración de los efectos de la revaluación efectuada en 1996 implica una contravención de lo resuelto en el laudo.

Que en la resolución impugnada la Administración no cuestiona lo resuelto por el laudo arbitral en cuanto establece el marco normativo aplicable a la recurrente, sino que se limita a verificar la fehaciencia del informe de tasación presentado por ésta para efecto de valorizar los activos con motivo de la revaluación, pues considera que bajo dicho marco legal resultaba de vital importancia la adecuada sustentación del costo que se asignara a los bienes que hubieran sido objeto de revaluación con anterioridad a una decisión de fusión, por cuanto la sustentación correcta y fehaciente de dicho valor revaluado era un requisito constitutivo para que la contribuyente pudiera acceder a los beneficios previstos en la Ley N° 26283.

Que como consecuencia de considerar que la tasación no era fehaciente, concluye que se ha incumplido con el requisito constitutivo para que la recurrente obtenga los beneficios previstos en la Ley N° 26283, y que por lo tanto la revaluación efectuada no tiene efectos tributarios.

Que de acuerdo con lo expuesto, corresponde analizar si el laudo arbitral se limitó a establecer el marco normativo aplicable a la recurrente –entre el que se encontraba la Ley N° 26283 y sus normas ampliatorias y reglamentarias- supuesto que no fue puesto en cuestión por la Administración a partir de lo resuelto por el Tribunal Fiscal, o si el laudo convalidó el monto al que fueron tasados los bienes en el año 1996, con motivo de la fusión, y la validez de ésta, es decir, si en última instancia el laudo se pronunció por la fehaciencia del procedimiento de tasación efectuado.

Que del análisis del laudo arbitral se observa que la recurrente estableció como segunda pretensión autónoma que “se declare que, en virtud de la estabilidad del régimen legal del Impuesto a la Renta vigente en 1996 que consagra la cláusula tercera del convenio, y en tanto éste se mantenga vigente, EDELNOR S.A.A. tiene el derecho a determinar el costo computable a que se refiere el artículo 20 y la depreciación a que se refiere el artículo 41 de la Ley del Impuesto a la Renta, sobre el íntegro del valor al que adquirió en 1996 los activos de la Empresa de Distribución Eléctrica de Lima Norte S.A. (en adelante Ex Edelnor S.A.) con motivo de la fusión efectuada de acuerdo con la Ley N° 26283 y la Ley N° 26561, sin deducir de dicho valor el importe de la revaluación que practicó la empresa transferente”.

c> 91 *[Signature]* 5/8



Tribunal Fiscal

Nº 00100-5-2004

Que de otro lado, de acuerdo con lo establecido en los puntos 12 y 13 del laudo, el Tribunal Arbitral fijó como puntos controvertidos los siguientes: i) establecer si la Ley N° 26283 y su reglamento se encuentran comprendidos o no en el Convenio de Estabilidad Jurídica de fecha 15 de enero de 1996; ii) establecer si la séptima disposición transitoria y final de la Ley N° 27034³ es aplicable o no a EDELNOR S.A.A. al amparo del convenio de estabilidad jurídica; y, iii) establecer las normas tributarias que rigen la adquisición de los bienes o su costo computable y su depreciación con ocasión de la fusión realizada por EDELNOR S.A.A., en 1996.

Que del análisis de lo anterior así como de los argumentos expuestos en el laudo arbitral se concluye que éste sólo se pronunció respecto de las normas que se encontraban comprendidas en el convenio de estabilidad tributaria y que resultaban aplicables a la recurrente con relación al costo computable y la depreciación originada en los bienes transferidos con motivo de la fusión realizada en 1996, por lo que en ningún caso el laudo incluyó un pronunciamiento sobre la validez de la fusión (que sólo se tomó como un dato preexistente) o la fehaciencia de la tasación de los bienes transferidos, apreciándose de su texto que éste no efectuó un análisis del informe respectivo o del proceso de tasación realizado.

Que en virtud de ello, cuando el fallo declara fundada la pretensión de la recurrente en el sentido que *"EDELNOR S.A.A. tiene el derecho de deducir como gasto por concepto de depreciación y a considerar como costo computable para el caso de una enajenación, el íntegro del valor no depreciado al que adquirió en 1996 los activos de ex Edelnor S.A., con motivo de la fusión, de conformidad con lo dispuesto por la Ley N° 26283 y su Reglamento aprobado por el Decreto Supremo N° 120-94-EF y la Ley N° 26561, sin deducir de dicho valor el importe de la revaluación que practicó la empresa transferente"*, debe entenderse que sólo está validando la aplicación a la recurrente de la Ley N° 26283 y su reglamento, estableciéndose que en virtud de ambas normas tendría el derecho a reconocer el mayor valor atribuido a los activos con motivo de la fusión en la medida que no le era aplicable la séptima disposición transitoria y final de la Ley N° 27034, sin que el fallo pueda interpretarse como un pronunciamiento sobre la validez de la fusión y del valor otorgado a los activos revaluados y transferidos con ocasión de ésta a la recurrente.

Que tal conclusión encuentra, a su vez, sustento en lo pactado en el Convenio de Estabilidad Jurídica suscrito con el Estado, en cuya cláusula octava se acordó que cualquier litigio, controversia o reclamación relativa a la interpretación, ejecución o validez del referido convenio sería resuelta mediante arbitraje de derecho, de donde se tiene que la competencia de los árbitros estaba limitada, en principio, por lo pactado por las partes, esto es, a solucionar cualquier conflicto vinculado con la interpretación de las cláusulas normativas, con la validez del convenio, y con la ejecución de las prestaciones de las partes.

Que el concepto de interpretación del contrato alude a la atribución del significado que se le debe dar al contenido de sus distintas cláusulas, a aquello que fue pactado entre las partes y que forma parte del convenio suscrito; la validez, en cambio, constituye una apreciación del valor jurídico del contrato, en razón del cumplimiento de un conjunto de cualidades jurídicas, determinadas por la capacidad de las partes, licitud en cuanto al fondo, observancia de la forma prevista en la ley y de cualquier otro requisito exigido por nuestro ordenamiento para la producción del contrato; mientras que la ejecución del contrato se refiere a la realización o cumplimiento de las prestaciones a las que se obligaron las partes.

Que la controversia sometida a arbitraje se generó respecto de este último aspecto, pues en materia tributaria, el convenio establecía la obligación del Estado de garantizar en beneficio del inversionista, la estabilidad jurídica de las normas tributarias vigentes al momento de suscripción del contrato, en

³ Ahora bien, la séptima disposición transitoria y final de la Ley N° 27034, vigente desde el 1 de enero de 1999, señaló que *"no es deducible como gasto el monto de la depreciación correspondiente al mayor valor atribuido como consecuencia de las revaluaciones voluntarias de los activos con motivo de una reorganización realizada al amparo de la Ley N° 26283, normas ampliatorias y reglamentarias"*.

c- 91 *[Firma]* *[Firma]*



Tribunal Fiscal

Nº 00100-5-2004

contraprestación a la obligación de realizar la inversión concreta según los lineamientos previstos en la norma. Estas dos prestaciones son las que debían ser ejecutadas por las partes, siendo que cualquier controversia respecto de su in ejecución podía ser materia de arbitraje⁴.

Que en efecto, según la cláusula arbitral, era competencia de los árbitros resolver las controversias originadas en la ejecución de la prestación del Estado, es decir, establecer el ámbito normativo que el Estado debía utilizar para determinar la obligación tributaria, en este caso específico, si era aplicable lo dispuesto por la séptima disposición transitoria y final de la Ley Nº 27034.

Que en ese contexto la actuación del Tribunal Arbitral sólo podía estar dirigida a establecer cuál era el régimen estabilizado, si la norma cuestionada afectaba dicho régimen y, como consecuencia de ello, si esta última resultaba o no aplicable a la recurrente, pero no podía evaluar la correcta aplicación del marco normativo estabilizado, correspondiéndole tal atribución a las entidades administrativas competentes (i.e., Administración Tributaria, Tribunal Fiscal) y al Poder Judicial.

Que por lo expuesto, lo argumentado por la recurrente en el sentido que la Administración no podía evaluar la correcta aplicación de las normas estabilizadas y efectuar las observaciones que considere pertinentes debe ser desestimado.

Possibilidad de revisar el valor asignado a los activos revaluados por EDEL NOR S.A. en el ejercicio 1996 (prescrito y cerrado)

Que en relación con este aspecto, corresponde analizar si la Administración podía revisar un hecho ocurrido en el ejercicio 1996 (periodo prescrito y cerrado) para establecer si el costo computable atribuido a los activos transferidos se ajustaba a ley y, sobre la base de dichas conclusiones, determinar si la recurrente consideró un exceso de depreciación y costo computable en la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 1999 (periodo no prescrito ni cerrado); es decir si de acuerdo con el marco normativo vigente durante la fiscalización, la Administración podía revisar períodos prescritos y ya revisados, no con la finalidad de determinar la deuda de dichos períodos, sino con el objeto de derivar consecuencias tributarias para períodos no prescritos susceptibles de ser materia de acotación.

Que la posibilidad de revisar hechos y situaciones ocurridas en períodos prescritos para proyectar sus efectos en un periodo no prescrito, debe centrarse en el análisis de lo señalado por el artículo 43º del Código Tributario, conforme con el cual la acción de la Administración para determinar la deuda tributaria, exigir su pago y aplicar sanciones está sujeta a un plazo de prescripción, de donde se tiene que los hechos y situaciones ocurridos en ejercicios o períodos tributarios no prescriben (como tampoco prescriben los ejercicios o períodos), sino que el transcurso del tiempo previsto en la norma le otorga al contribuyente un medio de defensa para impedir una determinada actuación o pretensión de la Administración como consecuencia de la inacción de ésta.

Que en ese sentido, el informe del jurista Marcial Rubio (que ha sido presentado por la recurrente) se pronuncia indicando que “el transcurso de un determinado lapso produce la extinción de la acción que permite recurrir ante los tribunales para reclamar un derecho o, alternativamente, que dicho lapso produce la extinción de una atribución de la autoridad pública, como en el caso de la otorgada a la Administración para determinar la obligación tributaria del contribuyente”.

⁴ En ese sentido, el punto 56 del laudo señala que “la cuestión esencial sometida a arbitraje está referida a una materia de índole civil contractual, consistente en determinar si el Estado tiene el deber jurídico de abstenerse de aplicar a su contraparte contractual, lo dispuesto por la Séptima Disposición Transitoria y Final de la Ley Nº 27034”.

c)

PM 91

de 8



Tribunal Fiscal

Nº 00100-5-2004

Que si bien el artículo 43º del Código alude no sólo a la facultad de exigir el pago, sino también a la de determinar la deuda, ello se explica porque una característica singular de la actividad administrativa de exacción de tributos es su desarrollo desdoblado en dos etapas: una primera en la que se desarrolla la actividad necesaria para determinar el monto de la deuda tributaria a través de un acto administrativo y otra en la que se efectúan las acciones necesarias para su cobro, siendo que la primera actuación se justifica en el requisito impuesto a la Administración de sólo poder cobrar algo que haya sido previamente fijado o determinado.

Que de acuerdo con lo expuesto, en materia tributaria el principio de seguridad jurídica que pretende resguardar la institución de la prescripción sólo busca garantizar que la posibilidad de exigir al deudor la obligación tributaria no se halle de manera indefinida en el tiempo, estableciéndose plazos específicos, recogidos por el artículo 43º comentado.

Que siendo así, la facultad de fiscalización estará sujeta a los plazos de prescripción señalados en el artículo 43º del Código Tributario en función de la obligación tributaria que, a través de ella, se pretende determinar (y cobrar), con prescindencia de si los hechos y situaciones que están siendo fiscalizados por incidir en la determinación de dicha obligación se produjeron en un periodo distinto al que ésta corresponde, lo que se pone de manifiesto por el hecho que los plazos de prescripción que establece el Código Tributario toman como punto de referencia el nacimiento y la exigibilidad de la obligación tributaria, haciendo explícita la vinculación entre la facultad de fiscalización y el tributo y periodo materia de determinación (y cobro).

Que es en ese sentido que la única disposición final de la Ley Nº 27788, vigente desde el 26 de julio de 2002, ha explicitado que la facultad de fiscalización de la Administración Tributaria se regula por lo dispuesto en el artículo 43º del Código Tributario, referido a la prescripción, esto es que la facultad de fiscalización de la Administración se entenderá prescrita en la medida que sea utilizada para determinar una obligación prescrita.

Que a título ilustrativo debe señalarse que el Tribunal Fiscal Nacional de Argentina en su Resolución del 8 de mayo de 1997 emitida por la Sala B, ha concluido que la prescripción sólo afecta a las acciones del Fisco para determinar y exigir impuestos, al señalar que “(...) *no debe confundirse el instituto de la prescripción que afecta a las acciones y poderes del Fisco para determinar y exigir impuestos con la facultad de verificar que se extiende más allá de aquel periodo*” y que “*Si bien el Fisco no puede exigir un impuesto en relación a un año prescrito, puede, en cambio, proyectar aquellos resultados en un periodo no prescrito mediante la modificación de un concepto que se encuentra vinculado directa, lógica y temporalmente con el hecho verificado (ej. Amortizaciones) o incluso rectificar la declaración jurada de un año no prescrito cuando se hacen incidir en los mismos ajustes de las de años prescritos corregidos sucesivamente hasta su exteriorización en aquella rectificación*”⁵.

Que en relación con lo señalado por la recurrente respecto a que está implícito en lo dispuesto en el numeral 7 del artículo 87º del Código Tributario (que prevé la obligación del deudor tributario de conservar sólo la información y documentación contable correspondiente a tributos respecto de los cuales no haya prescrito la facultad de determinación de la Administración) que los plazos de prescripción se aplican también a la facultad de fiscalización, con prescindencia del periodo que esté siendo revisado, y que considerar que la fiscalización no está sujeta a los plazos de prescripción del artículo 43º implicaría admitir que la Administración pueda ejercer su acción de fiscalización respecto de ejercicios prescritos, tales afirmaciones deben desestimarse por cuanto, conforme con lo concluido en los considerandos

⁵ IMPUESTOS, LV-C, p. 3107. En el mismo sentido se pronuncia el mismo tribunal en la causa “Cantoni, Angel”, cuyo comentario crítico se encuentra en: CHAPOUILLE, Pedro. “Prescripción de los poderes del fisco para determinar y exigir impuestos”. En: Revista de Derecho Fiscal. Tomo XV, ps. 56-59.



Tribunal Fiscal

Nº 00100-5-2004

precedentes, la norma citada se limita a establecer un periodo dentro del cual los deudores tributarios deben guardar y mantener su documentación contable de las operaciones relacionadas con tributos cuya determinación aún no ha prescrito, incluyendo la documentación que corresponda a situaciones anteriores al ejercicio fiscalizado pero que guarden una relación "directa, lógica y temporal" con la determinación de la obligación tributaria no prescrita.

Que en igual sentido, debe desestimarse lo alegado por la recurrente cuando afirma que sobre la base de los efectos de la prescripción, al quedar impedida la Administración de realizar una determinación del tributo correspondiente al periodo prescrito (ejercicio 1996), esa situación indirectamente da firmeza a los efectos tributarios de las operaciones realizadas en él, pues la prescripción, como mecanismo de defensa, sólo acarrea la imposibilidad de fijar el monto de la deuda tributaria del ejercicio prescrito, fase previa de la cobranza, por ser ésa la consecuencia del principio de seguridad jurídica que fundamenta la institución, sin que ello implique ninguna validación de los efectos tributarios de las operaciones realizadas.

Que la recurrente también afirma que por una razón de congruencia, la incidencia de los efectos de las operaciones en los ejercicios posteriores al prescrito, debe producirse con la misma relevancia o valor jurídico que tuvieron el ejercicio que se generaron. Sin embargo, nuevamente se debe tener en cuenta que la prescripción no genera como efecto pronunciamiento alguno o validación alguna de los efectos jurídicos de las operaciones, sino que únicamente se trata de un medio de defensa para impedir una determinada actuación de la Administración, lo que se pone de manifiesto por el hecho que si fuera correcta la supuesta validación y por lo tanto el solo transcurso del tiempo y la inacción de la Administración dieran firmeza a las operaciones de un periodo prescrito, la consecuencia inmediata sería que algún pago posterior efectuado por el deudor respecto del tributo de un ejercicio prescrito, se tendría que considerar como un pago indebido, lo que no ocurre en nuestro ordenamiento, según lo previsto por el artículo 49º del Código Tributario.

Que en el presente caso, la verificación del informe de tasación realizado en el ejercicio 1996 se efectuó con motivo de lo resuelto por el Tribunal Fiscal, que en lo concerniente al reparo bajo análisis declaró nula la apelada y repuso el procedimiento al estado previo a su emisión, a fin que la Administración emitiera nuevo pronunciamiento. En ese sentido, el estado previo a la emisión de la resolución era la reclamación del valor que había dado origen a la deuda tributaria por el Impuesto a la Renta del ejercicio 1999, por lo que la Administración podía revisar la información vinculada con el reparo en controversia –en este caso, el costo computable de los activos depreciados y transferidos (dados de baja), incluyendo el informe de tasación del ejercicio 1996- y realizar las investigaciones pertinentes a efecto de emitir pronunciamiento, sin que ello implique –como sostiene la recurrente- una modificación de la deuda determinada por el ejercicio 1996.

Que conforme con lo señalado, no cabe entender que las verificaciones efectuadas por la Administración implicaron un procedimiento de fiscalización del ejercicio 1996 y una determinación de la obligación tributaria de ese mismo periodo, sino únicamente una revisión o verificación de la revaluación voluntaria efectuada en el ejercicio 1996 por EDELNOR S.A. con motivo de la fusión, tendiente a establecer si el costo computable de los activos transferidos con ocasión de ésta era correcto, con la finalidad de trasladar sus consecuencias al ejercicio 1999.

Que en efecto, en el presente caso la verificación del informe de tasación de los activos fijos que fueron transferidos a la recurrente con motivo de la fusión, no originó una determinación de deuda tributaria en el ejercicio 1996⁶, sino que incidió sobre la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 1999, por lo que teniendo en cuenta que conforme con la conclusión arribada en los considerandos precedentes, a la facultad de fiscalizar le resultan aplicables los plazos previstos para las deudas tributarias de los periodos

⁶ Aún cuando en el informe sustentatorio de la resolución apelada se estableció la existencia de un exceso de depreciación en el ejercicio 1996, ello no constituye un acto de determinación, el que recién se verificó con la emisión de la Resolución de Determinación N° 012-003-0001833.



Tribunal Fiscal

Nº 00100-5-2004

que está determinando, el plazo de prescripción a considerar sería el aplicable al Impuesto a la Renta del ejercicio 1999.

Que en ese sentido, la posibilidad de la Administración de verificar el informe de tasación de los activos fijos que fueron transferidos a la recurrente con motivo de la fusión se encuentra amparada en el hecho que la facultad de fiscalizar el ejercicio 1999 aún no había prescrito, y no en la modificación o revocación de la Resolución de Determinación Nº 012-03-0001548 (emitida por el Impuesto a la Renta del ejercicio 1996 y que no es materia del presente expediente)⁷, no resultando por tanto pertinente la invocación que la recurrente hace a los artículos 108º y 127º del Código Tributario ni al criterio establecido por la Resolución del Tribunal Fiscal Nº 02058-5-2002 de 17 de abril de 2002.

Que en conclusión, la Administración sí se encontraba facultada para fiscalizar lo concerniente a la revaluación de los activos transferidos a la recurrente con motivo de la fusión efectuada en el ejercicio 1996, en la medida que ello generaba consecuencias para la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 1999.

Vulneración del derecho al debido proceso

Que la recurrente sostiene que al haberse evaluado la tasación de los activos revaluados recién con motivo de la resolución de intendencia emitida en cumplimiento de lo resuelto por este Tribunal, se ha vulnerado su derecho al debido procedimiento, específicamente a la defensa, a la doble instancia y a la interdicción de la reforma *in peius*, pues se la ha privado de la posibilidad de cuestionar lo concluido por la Administración previamente a la emisión de la resolución apelada y de una instancia de defensa (reclamación), además de lo cual el pronunciamiento de la Administración implica un agravamiento de su situación.

Que sin embargo no resulta correcto lo afirmado por la recurrente en el sentido que el pronunciamiento emitido por la Administración supone una vulneración de los derechos de defensa y a la doble instancia, toda vez que la Administración incluyó el análisis del supuesto en referencia al amparo de la facultad de reexamen prevista en el artículo 127º del Código Tributario, no habiendo previsto el Código citado que en tal supuesto la Administración tenga que comunicar –previamente a la emisión de su acto- sus observaciones a la recurrente sino, por el contrario, que tales observaciones sean contradichas ante este Tribunal como se desprende de lo señalado por el artículo 147º⁸ del mismo cuerpo legal, tal como ha hecho la contribuyente, mientras que tratándose de su derecho a la doble instancia este tampoco se ve afectado por tal circunstancia toda vez que, de no estar de acuerdo con la decisión que este Tribunal emita sobre el asunto controvertido, la recurrente podrá recurrir al Poder Judicial, vía una demanda contenciosa administrativa.

Que de otro lado, al haberse declarado la nulidad de los reparos agregados por la Administración a los ejercicios 1997 y 1998 por concepto de exceso de depreciación de activos revaluados adquiridos de efectuados como consecuencia de la evaluación de su tasación, resulta innecesario emitir pronunciamiento sobre lo alegado por la recurrente en cuanto a la reforma *in peius*. Asimismo en cuanto al ejercicio 1999, de lo actuado se advierte que aún con el proceder de la Administración no se habría efectuado una reforma *in peius*.

⁷ Al respecto, se debe tener en cuenta lo señalado en el primer punto materia de análisis, vinculado a la delimitación de los períodos en controversia.

⁸ Conforme con el cual “Al interponer apelación ante el Tribunal Fiscal, el recurrente no podrá discutir aspectos que no impugnó al reclamar, a no ser que, no figurando en la Orden de Pago o Resolución de la Administración Tributaria, hubieran sido incorporados por ésta al resolver la reclamación”.



Tribunal Fiscal

Nº 00100-5-2004

Efectos constitutivos o declarativos de la tasación respecto de los beneficios previstos en la Ley N° 26283

Que en relación con dicho aspecto, la Administración señala que la correcta tasación efectuada sobre los activos revaluados con motivo de la fusión, era un requisito constitutivo del beneficio previsto en la Ley N° 26283, por lo que al haber constatado que la tasación no era fehaciente, no le eran aplicables a la recurrente los beneficios previstos en la Ley N° 26283, sus normas ampliatorias y su reglamento.

Que por su parte la recurrente sostiene que la tasación tiene como única finalidad acreditar que el mayor valor atribuido no excede el valor de mercado, y que el único requisito constitutivo del beneficio es que la diferencia entre el mayor valor pactado y el costo computable de activos revaluados voluntariamente sea capitalizada de manera previa a la fusión o división, según sea el caso, estando además el beneficio dirigido a exonerar la ganancia de capital obtenida por la empresa transferente de los activos, en este caso EDELNOR S.A.

Que de acuerdo con el artículo 2° del Decreto Supremo N° 120-94-EF, el costo computable para el adquirente de bienes en un proceso de fusión o división, es el valor al que tales bienes fueron transferidos, el que no podrá ser mayor al valor de mercado determinado según el artículo 32° de la Ley del Impuesto a la Renta, norma que hace referencia al valor de mercado determinado en función a las reglas del artículo 31° de la ley citada, que a su vez señala que si el valor asignado difiere del de mercado, sea por sobrevaluación o subvaluación, la SUNAT procederá a ajustarlo tanto para el adquirente como para el transferente.

Que por su parte, el numeral 3) del artículo 31° de la Ley del Impuesto a la Renta indica que el valor de mercado de los activos que no sean materia de transacciones frecuentes será el valor determinado por una tasación.

Que de acuerdo con las normas expuestas, la tasación efectuada tenía por finalidad acreditar que el costo computable al que fueron transferidos los bienes no excedía el tope permitido por la ley, esto es, el valor de mercado, apreciándose además del análisis de la Ley N° 26283 y su reglamento, que no constituye un requisito constitutivo del beneficio la fehaciencia y validez de la tasación de los bienes revaluados, supuesto que de verificarse sólo habilita a la Administración a ajustar el costo computable de los bienes transferidos.

Que en efecto, de considerar la Administración que la tasación presentada consignaba una valorización incorrecta, debió hacer uso de su facultad prevista en el numeral 13) del artículo 62° del Código Tributario (conforme con la cual, en su función fiscalizadora la Administración dispone de la facultad de solicitar a terceros información técnica o peritajes), a fin de establecer el correcto valor de los bienes transferidos con ocasión de la fusión y ajustar su costo computable, reparando el monto que la recurrente hubiera considerado en exceso, tal y como lo establece el artículo 32° de la Ley del Impuesto a la Renta, y no concluir que el valor de los bienes sería su costo computable original (valor histórico), supuesto no previsto en las normas citadas.

La validez del procedimiento de tasación

Que conforme se desprende de la documentación del expediente, la tasación presentada por la recurrente durante la etapa de fiscalización fue elaborada por Protecna.

Que dicha tasación, incluyendo el informe sustentatorio, fue evaluada por dos peritos tasadores de la Administración, quienes concluyeron lo siguiente: a) que la tasación ha seguido los criterios básicos contenidos en el Reglamento de Valuaciones del Cuerpo Técnico de Tasaciones del Perú, y no el Reglamento General de Tasaciones aprobado por Resolución Ministerial N° 370-85-VC-9300 de 27 de



Tribunal Fiscal

Nº 00100-5-2004

diciembre de 1985, norma que debió ser considerada en virtud de lo establecido por su artículo 1.1.04; y, b) al establecer el valor similar nuevo, a valores de mercado, de los bienes o instalaciones similares a los existentes, y cuando se trata de bienes importados, que incluyen los costos, gastos de importación y todos los costos hasta su instalación, se ha efectuado una adición final de gastos de ingeniería y de administración del proyecto, así como de intereses durante la construcción, lo que resulta incorrecto pues este último concepto sólo es de aplicación para valuar proyectos de inversión y no activos fijos, como ocurrió en el presente caso (folios 12261 a 12269).

Que posteriormente la Administración, a efecto de corroborar el estudio inicialmente efectuado por los peritos de SUNAT, efectuó un cruce de información con Protecna notificándole el Requerimiento Nº 015550002475 de fecha 14 de marzo de 2003, concluyendo sobre la base de la información proporcionada por ésta, adicionalmente a las observaciones inicialmente efectuadas, que: c) el informe de tasación presentado por Protecna (Informe 1) y el informe presentado por la recurrente (Informe 2) durante la fiscalización presentaban discrepancias en lo que respecta al número de subestaciones de transmisión (19 vs. 20) y terrenos (10 vs. 13)⁹, no obstante lo cual el valor global de la tasación por estas partidas se mantenía igual (US\$ 66 622 390 y US\$ 7 781 540, respectivamente); y d) que el informe de tasación presentado por Protecna incluía anexos, mientras que el proporcionado por la recurrente no.

Que sobre la base de dichas observaciones, en la resolución apelada se observa que la Administración concluyó lo siguiente: i) el informe presentado por la recurrente durante la fiscalización sólo era una versión preliminar, siendo la versión final el informe presentado por Protecna con motivo del cruce de información, realizando la evaluación de la tasación respecto de la información consignada en éste (Informe 1), ii) el procedimiento de tasación efectuado no siguió la metodología establecida en el Reglamento General de Tasaciones del Perú (específicamente los artículos 2.3.02, 2.4.01 a 2.4.03, 7.3.01 a 7.3.10 y 7.02.03, y -en general- todo el Capítulo III del Título 7); iii) la tasación no era fehaciente pues se había considerado el factor de intereses de financiamiento para valuar los activos, lo que no era admisible pues ese parámetro sólo se usaba al evaluar proyectos de inversión, no se había consignado sustento documentario fehaciente respecto de nueve (9) de las doce (12) grandes partidas que conforman la totalidad de la tasación presentada por un valor que representa el 90.20% del total de la tasación y se habían utilizado algunos conceptos no previstos en el Reglamento General de Tasaciones del Perú, todo lo cual le restaba fehaciencia al informe.

Que los argumentos esgrimidos por la Administración para desconocer la validez del informe de tasación presentado por la recurrente durante la fiscalización no son suficientes para concluir que dicho documento no corresponde al informe final en base al cual se efectuó la revaluación, pues el hecho que en la copia de éste obtenida durante la fiscalización no se incluyan los anexos (que aparentemente contiene un índice referencial de las partidas tasadas) puede obedecer a que aquéllos no fueron fotocopiados por no haberse considerado necesarios para las evaluaciones realizadas en dicha oportunidad, no habiendo la Administración acreditado que requirió expresamente que éstos le fueran proporcionados, mientras que en lo que respecta a las supuestas discrepancias detectadas en el número de terrenos y subestaciones de transmisión –conforme con la documentación presentada por la recurrente- éstas podrían tener explicación en la incorrecta agrupación de los bienes conformantes de cada partida, lo que en todo caso debió ser verificado por la Administración antes de descartar su validez.

⁹ El detalle de estas diferencias está dado porque mientras en los cuadros 2 (valuación de subestaciones de transmisión) y 2 A (detalle), el informe de Protecna sólo considera diecinueve (19) unidades, el presentado por la recurrente consigna veinte (20). La subestación no considerada es la denominada "Llegada Huinco". De otro lado, al comparar los cuadros 10 (valuación planta general – terrenos) y 10 A (detalle), detectó que el informe de Protecna considera diez (10) terrenos, mientras el de la recurrente incluye trece (13). Los terrenos no considerados son local de Avenida Argentina-Anexo SET BARSI, C.A. Canto Grande y C.A. Comas.



Tribunal Fiscal

Nº 00100-5-2004

Que sin perjuicio de ello, al apreciarse que en lo sustancial ambos informes son coincidentes en lo que respecta a su contenido (metodología aplicada y valorización), las observaciones efectuadas por la Administración respecto del informe exhibido por Protecna son extensibles al informe presentado por la recurrente durante la fiscalización.

Que en dicho sentido, con respecto a la metodología empleada, la recurrente sostiene que sí se ha seguido la metodología prevista en el Reglamento General de Tasaciones, con independencia de que en la tasación se haga referencia o no a dicha norma, pues en los hechos, el procedimiento seguido coincide con el previsto por el citado reglamento, desde que el Título VII del Reglamento General de Tasaciones es idéntico al Capítulo Séptimo del Reglamento del Cuerpo Técnico de Tasaciones del Perú (norma que la Administración señala que utilizó la recurrente para la tasación), adjuntando como prueba de ello un cuadro comparativo de ambos reglamentos (folios 12414 a 12427).

Que de acuerdo con el criterio establecido en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 1212-4-97 de 18 de diciembre de 1997, la tasación de los activos materia de revaluación debió efectuarse según lo previsto en el Reglamento General de Tasaciones del Perú, aprobado por Resolución Ministerial N° 370-85-VC-9300, pues *"conforme a su artículo 1.1.04 ...la sujeción de sus Normas es obligatoria en los casos en que se trate de practicar una tasación en la que el Estado interviene en alguna medida como parte interesada..."* en este caso, como acreedor tributario¹⁰.

Que no obstante, dado que la propia Administración ha revisado la tasación elaborada por Protecna a pesar de su objeción en el sentido que ésta no se efectuó conforme con el Reglamento General de Tasaciones del Perú, sino siguiendo lo señalado en el Reglamento del Cuerpo Técnico de Tasaciones del Perú, aprobado por Resolución Suprema N° 76 (al parecer, porque el procedimiento de tasación regulado por ambas normas es similar en lo que a activos fijos se refiere), corresponde analizar las observaciones efectuadas por éste y que –en su opinión- le restarían fehaciencia al informe de valuación.

Que con relación al factor de intereses de financiamiento aludido, en la apelada la Administración considera que éstos sólo procede que sean considerados para la evaluación de proyectos de inversión, y que de manera excepcional pueden atribuirse directamente a la adquisición, construcción o producción de un activo, siempre y cuando sean comprobados en su origen, en concordancia con lo manifestado por la CONATA en el informe que obra de folios 12218 a 12222, realizado a su solicitud, en el que dicha entidad señala que si bien generalmente los costos de financiamiento deben considerarse como gastos en el periodo en que se incurren, y no se difieren formando parte de los activos, alternativamente éstos pueden atribuirse directamente a la adquisición, construcción o producción de un activo, capitalizándose como parte de su costo, siempre y cuando sean comprobados en su origen.

Que en cambio la recurrente sostiene que lo argumentado por la Administración no fluye del Reglamento General de Tasaciones, y que por el contrario de acuerdo con las normas internacionales de valuación y las normas de contabilidad, la aplicación de los intereses sí resulta correcta.

Que al respecto, del análisis del Reglamento General de Tasaciones se concluye que la norma no contiene referencia alguna sobre los intereses de financiamiento y la posibilidad de su aplicación para establecer el costo de los bienes materia de valuación.

Que de otro lado, de acuerdo con la Norma Internacional de Contabilidad - NIC N° 23 referida a la contabilización de los costos de financiamiento (modificada en 1993), se han planteado dos tratamientos para la contabilización de los intereses provenientes de una financiación. Así tenemos que el tratamiento

¹⁰En el caso que motivó la emisión de la Resolución del Tribunal Fiscal citada, se discutía el procedimiento que debía seguirse, en aplicación de los artículos 31º y 32º de la Ley del Impuesto a la Renta aprobada por la Ley N° 25381 (cuyo texto era en rasgos generales similar al de la Ley del Impuesto a la Renta aprobada por el Decreto Legislativo N° 774, según texto vigente en 1996) para valorizar un bien del activo fijo respecto del cual no se realizaban transacciones frecuentes.



Tribunal Fiscal

Nº 00100-5-2004

preferencial de dicha NIC indica que los costos de financiación deben reconocerse como gastos en el período en el que se incurren sin importar en qué se utilizan los préstamos.

Que no obstante, a manera de excepción, el tratamiento alternativo permitido, señala que los intereses que se pueden atribuir directamente a la adquisición, construcción o producción de un activo calificado, es decir un activo que necesariamente toma un tiempo considerable para estar listo para la venta o su uso esperado, deben capitalizarse como parte del costo de dicho activo.

Que de esta manera, puede concluirse que de acuerdo con las normas de carácter contable financiero es posible incluir dentro del costo de los activos fijos el importe de los intereses que se encuentren directamente vinculados con la construcción, producción o adquisición de activos fijos y en la medida que estos activos requieran un tiempo considerable para poder ponerlos en condiciones de ser usados en las actividades propias de la empresa.

Que en el caso analizado, se desprende del informe de tasación elaborado por Protecna que el concepto de interés sólo se incorporó en la determinación del valor nuevo de las subestaciones de transmisión (SETs).

Que sin embargo, de la revisión del aludido informe no es posible establecer si la empresa verificó que efectivamente el importe de los intereses se encontraban directamente vinculados con la construcción de las SETs, siendo que la Administración tampoco solicitó la información respectiva o presentó algún peritaje de parte a efecto de verificar este hecho, y -de constatar que dicha inclusión resultaba incorrecta- su incidencia en la valuación de los activos.

Que de otro lado, respecto de cada partida de los activos considerados, se tiene que con relación a los terrenos, la Administración señala que toda vez que no se indica la ubicación de los mismos, debió seguirse lo normado por el artículo 2.3.02 del Reglamento General de Tasaciones del Perú y que además, la valuación de la edificación, conforme con lo previsto en el artículo 7.2.03, debe seguir lo previsto por los artículos 2.4.01 a 2.4.03 del reglamento citado.

Que de otro lado, la Administración señala que al momento de valuar los equipos que conforman las subestaciones, no se ha seguido las especificaciones de los artículos 7.3.01 a 7.3.10 del reglamento, siendo que resulta inaplicable la utilización de un factor de remanencia para tratar de deducir el valor tasado de dichos bienes.

Que sobre las líneas de transmisión se indica que sólo un tercio de las líneas tasadas han sido acreditadas con algún tipo de sustento documentario, por lo que no existiría fehaciencia sobre la metodología empleada. Además, indica que no se ha cumplido lo previsto en los artículos 7.3.05 al 7.3.10 del Reglamento General de Tasaciones del Perú.

Que respecto a las subestaciones de distribución la Administración señala que el costo fijo no tiene un sustento documentario que otorgue fehaciencia a la metodología empleada. Además considera que la aplicación del llamado factor de remanencia no guarda relación con lo establecido en el Reglamento General de Tasaciones.

Que sobre las redes de distribución primaria y de distribución secundaria en la apelada se indica que no hay sustento documentario que sustente el valor nuevo asignado a las redes de distribución y, en el caso de las redes secundarias, información sobre el concepto control de pérdidas.

Que a su vez, sobre la planta general la Administración sostiene que, en el caso de los terrenos, no se ha cumplido con el procedimiento establecido en los artículos 2.03.02 y 7.02.03 del Reglamento General de Tasaciones del Perú; en el de los edificios y obras civiles, que la metodología no es la indicada por el

c 1 91



Tribunal Fiscal

Nº 00100-5-2004

artículo 7.02.03 concordante con los artículos 2.4.01 al 2.4.03. Además considera que la aplicación del llamado factor de remanencia no guarda relación con lo establecido en el artículo 2.4.01 de dicho reglamento; mientras que tratándose de la partida cuentas varias, no se ha seguido lo establecido por los Capítulos III del Título 7 y el artículo 7.5.01.

Que en lo referente a los equipos de comunicación la Administración señala que no hay sustento documentario que avale las cifras consignadas.

Que de todas las observaciones detalladas por la Administración no es posible concluir que las mismas hayan tenido alguna incidencia sobre la valuación de los activos y que en concreto hayan generado que el valor asignado a los activos con ocasión de la fusión haya excedido el valor de mercado previsto en el artículo 32º de la Ley del Impuesto a la Renta, único supuesto en el que correspondería reparar la depreciación y el costo computable de los activos adquiridos de como consecuencia de ajustar el costo computable de los activos transferidos con ocasión de la fusión.

Que en ese sentido la Administración deberá tener en cuenta los criterios expuestos, considerar en lo pertinente la prueba ofrecida por la recurrente consistente en el informe de valorización elaborado por la firma KPMG, y evaluar si las observaciones detalladas en la apelada han tenido alguna incidencia en la valorización de los activos que implique que el nuevo costo atribuido a los mismos con ocasión de la fusión excedió el valor de mercado debidamente sustentado, cuantificándolos, y ajustando éste sólo en cuanto exceden de dicho valor.

Aspectos adicionales

Que mediante escrito recibido el 28 de octubre de 2003, el Sindicato Unificado de Trabajadores de la Electricidad y Actividades Conexas de Lima y Callao – SUTREL, solicita, en su condición de representante de los trabajadores de la contribuyente (afiliados a él) que vienen reclamando el pago de sus participaciones en las utilidades, que se le reconozca como tercero administrado y se le permita participar en el procedimiento.

Que dicha solicitud, sin embargo, debe desestimarse, por cuanto la finalidad que persigue el procedimiento contencioso-tributario iniciado por la contribuyente es cuestionar la pretensión del fisco de hacerse cobro de una supuesta deuda tributaria determinada por la Administración, y por lo tanto la resolución que se emita sólo puede circunscribirse a dicho aspecto, careciendo este Tribunal de competencia, de conformidad con lo previsto por el artículo 101º del Código Tributario, para pronunciarse sobre otros aspectos, por lo que el procedimiento sólo es llevado a cabo con el deudor tributario, es decir, con la recurrente.

Que finalmente, corresponde indicar que con fecha 5 de diciembre de 2003 se llevó a cabo el informe oral solicitado por la recurrente con la asistencia de los representantes de ambas partes, conforme con lo señalado en la Constancia de Informe Oral Nº 0784-2003-EF/TF.

Con las vocales Chau Quispe, Olano Silva y Zegarra Mullanovich, e interviniendo como ponente la vocal Zegarra Mullanovich.

RESUELVE:

1. **ACEPTAR EL DESISTIMIENTO** presentado por la recurrente, que incide sobre todos los reparos con excepción del efectuado por exceso de depreciación tributaria y exceso del costo computable de la enajenación sobre activos fijos revaluados en el ejercicio 1996, realizados por los ejercicios 1997, 1998 y 1999.



Tribunal Fiscal

Nº 00100-5-2004

2. Declarar **NULA** la Resolución de Intendencia N° 01501-50000031 de fecha 9 de julio de 2003 en el extremo que repara el exceso de depreciación proveniente de los activos revaluados adquiridos de en los ejercicios 1997 y 1998 y **NULA E INSUBSTANTE** en el extremo que mantiene los reparos efectuados en el ejercicio 1999 por concepto de exceso de depreciación tributaria sobre activos fijos revaluados de y exceso del costo computable de la enajenación tributaria sobre activos fijos revaluados adquiridos de debiendo la Administración emitir un nuevo pronunciamiento conforme con lo expuesto.

Regístrese, comuníquese y remítase a la Intendencia de Principales Contribuyentes Nacionales de la SUNAT, para sus efectos.

laura l.
CHAU QUISPE
VOCAL PRESIDENTA

Olano
OLANO SILVA
VOCAL

Zegarra
ZEGARRA MULANOVICH
VOCAL

Ezeta
Ezeta Carpio
Secretario Relator
ZM/EC/ICH/njt