



Tribunal Fiscal

Nº 01605-3-2021

EXPEDIENTE N° : 5925-2020
INTERESADO :
ASUNTO : Impuesto a la Renta y Multa
PROCEDENCIA : Lima
FECHA : Lima, 19 de febrero de 2021

VISTA la apelación interpuesta por .., con Registro Único de Contribuyente (RUC) Nº , contra la Resolución de Intendencia N° emitida el 31 de julio de 2020, por la Intendencia de Principales Contribuyentes Nacionales de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - SUNAT, que declaró infundada la reclamación formulada contra las Resoluciones de Determinación N° , y la Resolución de Multa N° giradas por los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2015 e Impuesto a la Renta del ejercicio 2015, y por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, respectivamente.

CONSIDERANDO:

Que la recurrente sostiene con relación al reparo por exceso de gasto por depreciación del activo fijo, que no le corresponde aplicar a los activos fijos de líneas de transmisión y subestaciones eléctricas, la tasa de depreciación del 5% aplicable al rubro de "edificios y construcciones", sino la tasa del 10% vinculada al rubro de "otros bienes del activo fijo". Alega que la Administración en la apelada reconoce que la ingeniería civil solo es un elemento presente, dentro de otros tipos de ingeniería, en la instalación de líneas de transmisión y subestaciones, pero no concluye ni sustenta que la ingeniería civil es la única o al menos la predominante en las líneas de transmisión y las subestaciones, cuando es a la Administración sobre quien recae la carga de la prueba, por lo que esta no ha sustentado la calificación de dichos activos dentro del mencionado rubro de "edificios y construcciones"; y en consecuencia, el reparo debe ser dejado sin efecto. Invoca la Resolución del Tribunal Fiscal N° 09677-9-2019 y el Informe N° emitido por el Ministerio de Energía y Minas.

Que agrega que, toda vez que la presencia de ingeniería civil solo es de soporte para los activos principales o más importantes, esto es, las líneas de transmisión y subestaciones, estas no constituyen un bien por si mismo bajos los alcances del artículo 39 de la Ley del Impuesto a la Renta; y en tal sentido, no le corresponde que se le aplique la tasa de depreciación del 5%. Añade que el citado artículo 39, no contiene una remisión expresa a las normas internacionales de contabilidad (NICs), motivo por el cual las mismas no pueden constituirse como fuente de derecho e incluirse en el análisis e interpretación del alcance de los términos de "edificaciones" y "construcciones" al que alude el citado artículo, máxime si la NIC 16 invocada por la Administración, no contiene una definición de dichos términos; y en el mismo sentido, agrega que dado que la Ley del Impuesto a la Renta ni otra norma tributaria definen qué debe entenderse por dichos términos, se debe acudir a lo establecido en el Diccionario de la Real Academia Española (RAE), concluyéndose de dicha remisión que las líneas de transmisión y las subestaciones no se encuentran incluidas dentro de aquellos.

Que arguye que la Administración ha realizado una interpretación incorrecta del mencionado artículo 39, al considerar que es fundamental analizar los materiales con los que están elaborados los bienes del activo fijo para calificarlos como construcciones o edificios, pues el hecho que un bien contenga materiales de larga duración, y por ende, cuente con las características de fijeza y permanencia, no significa que aquel deba ser calificado dentro de los referidos conceptos, tal como se desprende de la citada Resolución N° 09677-9-2019, en la que se señaló que no califica un bien como construcción por los materiales empleados, sino por la predominancia o presencia única de la ingeniería civil; y además porque si la intención del legislador hubiera sido asociar una vida útil relativamente larga en función a los materiales de determinado activo, ello hubiese sido consignado expresamente en el citado artículo 39 de la Ley del Impuesto a la Renta.

P Z J Y



Tribunal Fiscal

Nº 01605-3-2021

Que respecto de la resolución de multa impugnada, alega que dado que el cálculo de misma ha sido realizado en función del saldo a favor, procede que dicha resolución sea dejada sin efecto de conformidad a lo dispuesto en el Decreto Legislativo N° 1311, y en aplicación del principio de retroactividad benigna.

Que finalmente, solicita que se suspenda cualquier procedimiento de cobranza coactiva relativo a la cobranza de la deuda tributaria materia de impugnación.

Que mediante escrito de alegatos la recurrente reitera sus argumentos.

Que por su parte, la Administración señala, con relación al reparo por el exceso de depreciación de los bienes "líneas de transmisión y subestaciones eléctricas", que la recurrente aplicó indebidamente la tasa de depreciación de 10% correspondiente a "otros bienes del activo fijo", cuando debió aplicar la tasa de depreciación de 5% correspondiente a "edificaciones y construcciones", toda vez que dichos bienes califican dentro de estos últimos conceptos.

Que refiere que las líneas de transmisión y subestaciones eléctricas se componen de obras civiles y que de acuerdo con el Informe N° , emitido por el Ministerio de Energía y Minas, tales bienes son obras de ingeniería, siendo que en su construcción se presenta de manera destacada materiales como cemento, ladrillo, acero, fierro, concreto armado, entre otros, que determinan una edificación o construcción con una larga vida útil, y respecto a la vida útil, establece que para la mayor parte de sus componentes poseen una vida útil que oscila entre los 20 y 30 años o más, siendo que adicionalmente deben considerarse las obras civiles que se realizan en la construcción de dichos activos constituidas por cimentaciones y fundaciones de concreto, material de larga vida útil.

Que mediante escrito de alegatos, la Administración reitera sus argumentos expuestos en la resolución apelada.

Que agrega que por la naturaleza, característica y uso de los bienes integrantes de las líneas de transmisión y subestaciones eléctricas, tales bienes no deben ser analizados por su funcionamiento de manera individual, por cuanto están dados para su funcionamiento en conjunto; en la medida que conforman un sistema de transporte de energía, razón por la que califican como edificios y construcciones, así como por tener características de fijeza y permanencia en el tiempo, y en atención al contenido de la Sección F de la CIU.

Que al respecto, mediante la Carta N° y el Requerimiento N° notificados el 10 de setiembre de 2018 (folios 506 a 508, 511 y 512), la Administración inició a la recurrente un procedimiento de fiscalización por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2015, como resultado de los cuales emitió las Resoluciones de Determinación N° y la Resolución de Multa N° por el mencionado impuesto y ejercicio, los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2015, y por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, respectivamente (folios 540 a 573), de modo tal que es materia de controversia determinar si los valores impugnados han sido emitidos de acuerdo a ley.

Resolución de Determinación N°

Que de la revisión del Anexo N° 2 de la Resolución de Determinación N° girada por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2015 (folio 571), se advierte que la Administración reparó el exceso de depreciación deducida respecto de los bienes "líneas de transmisión y subestaciones eléctricas" en el ejercicio 2015 por S/ 847 916,00, por cuanto la recurrente aplicó indebidamente la tasa de depreciación de 10% correspondiente a "otros bienes del activo fijo", cuando debió aplicar la tasa de depreciación de 5% correspondiente a "edificaciones y construcciones", consignando como sustento los Resultados de los

PZ/ 2
19



Tribunal Fiscal

Nº 01605-3-2021

Requerimientos N°
40 de la Ley del Impuesto a la Renta¹.

y como base legal, entre otros, los artículos 39 y

Que de conformidad con el inciso f) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, a fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deducirá de la renta bruta las depreciaciones por desgaste u obsolescencia de los bienes de activo fijo, de acuerdo con las normas establecidas en los artículos siguientes.

Que el artículo 38 de la referida ley señala que el desgaste o agotamiento que sufran los bienes del activo fijo que los contribuyentes utilicen en negocios, industria, profesión u otras actividades productoras de rentas gravadas de tercera categoría, se compensará mediante la deducción por las depreciaciones admitidas en esta ley; las que se aplicarán a los fines de la determinación del impuesto y para los demás efectos previstos en normas tributarias, debiendo computarse anualmente y sin que en ningún caso puedan hacerse incidir en un ejercicio gravable depreciaciones correspondientes a ejercicios anteriores, y que cuando los bienes del activo fijo sólo se afecten parcialmente a la producción de rentas, las depreciaciones se efectuarán en la proporción correspondiente.

Que el artículo 39 de la citada norma, modificado por la Ley N° 29342, dispone que los edificios y construcciones se depreciarán a razón del 5% anual, en tanto que el artículo 40 indica que los demás bienes afectados a la producción de rentas gravadas se depreciarán aplicando, sobre su valor, el porcentaje que al efecto establezca el reglamento, y que en ningún caso se podrá autorizar porcentajes de depreciación mayores a los contemplados en dicho reglamento.

Que el inciso a) del artículo 22 del reglamento de la mencionada ley, aprobado por Decreto Supremo N° 122-94-EF, modificado por Decreto Supremo N° 136-2011-EF, indica que los edificios y construcciones sólo serán depreciados mediante el método de línea recta a razón de 5% anual; y el inciso b) de dicho artículo, modificado por Decreto Supremo N° 194-99-EF, establece que los demás bienes afectados a la producción de rentas gravadas de la tercera categoría, se depreciarán aplicando el porcentaje que resulte de la siguiente tabla:

BIENES	PORCENTAJE ANUAL DE DEPRECIACIÓN HASTA UN MÁXIMO DE:
1. Ganado de trabajo y reproducción; redes de pesca	25%
2. Vehículos de transporte terrestre (excepto ferrocarriles); hornos en general	20%
3. Maquinaria y equipo utilizados por las actividades minera, petrolera y de construcción; excepto muebles, enseres y equipos de oficina	20%
4. Equipos de procesamiento de datos	25%
5. Maquinaria y equipo adquirido a partir del 1.1.91	10%
6. Otros bienes del activo fijo	10%

Que el referido inciso b) agrega 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 en la presente tabla para cada unidad del activo fijo, sin tener en cuenta el método de depreciación aplicado por el contribuyente.

¹ Del citado Anexo N° 2 al citado valor, también se aprecia que la Administración formuló una observación por concepto de exceso de gastos de depreciación de activos fijos: Líneas transmisión y subestación totalmente depreciados en el ejercicio anterior, el cual fue aceptado mediante la presentación de la declaración jurada rectificatoria del Impuesto a la Renta del ejercicio 2015, mediante Formulario PDT 602 N° de 25 de octubre de 2019 (folios 701 a 703), por lo que no constituye materia de controversia.

R Z F Ky



Tribunal Fiscal

Nº 01605-3-2021

Que como se advierte, la legislación del Impuesto a la Renta, atendiendo a la vida útil de los bienes, ha considerado dos grupos: el primero de ellos corresponde al establecido en el artículo 39 de la Ley del Impuesto a la Renta, esto es, al rubro de "edificios y construcciones", para el cual se ha contemplado una tasa de depreciación de 5% anual según dicho artículo y el inciso a) del artículo 22 del reglamento; de modo tal que al haberse establecido la tasa anual del 5%, se ha asumido que la vida útil de estos bienes es de 20 años.

Que el segundo grupo, corresponde a los "demás bienes afectados a la producción de rentas gravadas", al que se refiere el artículo 40 de la Ley del Impuesto a la Renta y el inciso b) del artículo 22 del reglamento, que contemplan "porcentajes máximos" de depreciación para estos activos, con lo cual los contribuyentes tienen la posibilidad de depreciar estos "demás activos" a una tasa de depreciación menor a los porcentajes máximos; no obstante, al existir porcentajes máximos, se está asumiendo que la vida útil para estos bienes, en ningún caso podría ser menor a 4, 5 o 10 años, según el porcentaje de depreciación sea 25%, 20% o 10%, respectivamente.

Que cabe mencionar que en la Resolución N° 07724-2-2005, este Tribunal ha señalado que, atendiendo a las normas del Impuesto a la Renta, uno de los elementos tenidos en cuenta para la depreciación de los bienes que conforman el activo fijo es la vida útil del bien, sobre la cual se distinguen los "edificios y construcciones" y los "demás bienes afectados a la producción de rentas gravadas", comprendiendo el primer grupo bienes con una vida útil relativamente larga en comparación con la del segundo grupo, para el cual se acepta que podría tener una vida útil mucho más corta que los "edificios y construcciones".

Que de otro lado, según el numeral 1.19 del artículo 1 del Decreto Supremo N° 027-2007-EM, que aprobó el Reglamento de Transmisión y modificó el Reglamento de la Ley de Concesiones Eléctricas, se entiende por Sistema de Transmisión a las instalaciones de alta o muy alta tensión que permiten el intercambio de energía eléctrica e incluyen las líneas de transmisión y otras instalaciones tales como subestaciones de transformación, centros de control, instalaciones de compensación reactiva, elementos de regulación de tensión y transferencia de potencia activa y otras instalaciones asociadas.

Que conforme con el numeral 4 de la Resolución de Consejo Directivo Organismo Supervisor de la Inversión en Energía OSINERG N° 091-2006-OS-CD², que aprobó el procedimiento para supervisión y fiscalización del performance de los Sistemas de Transmisión, una línea de transmisión es definida como la disposición de apoyos, conductores, ferretería, aisladores y accesorios para transmitir electricidad a una tensión igual o mayor de 30 kv, entre dos puntos de un sistema, mientras que una subestación es parte de una red eléctrica, concentrada en un lugar dado, incluyendo principalmente los terminales de los dispositivos de control y maniobra y las celdas de las líneas de transmisión o distribución y que también podría incluir transformadores, y que generalmente incluye las instalaciones necesarias para los sistemas de seguridad y control (por ejemplo, dispositivos de protección).

Que por su parte, Dammert, Molinelli y Carbajal³ señalan que las principales instalaciones que se utilizan en el sistema de transmisión son las subestaciones de transformación y las torres de transmisión eléctrica. Al respecto, indican que una subestación de transformación se encarga de modificar el nivel de tensión (voltaje) y que la parte principal y de mayor costo en una subestación es el transformador de potencia, que es una máquina eléctrica, la cual tiene la facultad de incrementar o disminuir el voltaje en un circuito eléctrico. Asimismo, precisan que las torres de transmisión son las estructuras sobre las cuales se sostienen las líneas de transmisión eléctrica y que dichas estructuras son frecuentemente metálicas y galvanizadas, sin embargo, el material utilizado para la construcción de las torres depende de las características geográficas, climatológicas, del lugar en el cual se va a construir y del factor

² Publicada el 10 de marzo de 2006.

³ Dammert Lira Alfredo, Molinelli Aristondo Fiorella y Carbajal Navarro Max Arturo. Fundamentos Técnicos y Económicos del Sector Eléctrico Peruano. OSINERGMIN. Primera edición, mayo 2011. Páginas 49, 50 y 52.

Rafael Carbajal
K



Tribunal Fiscal

Nº 01605-3-2021

económico, siendo que con la utilización de estas estructuras se pueden elevar los conductores o líneas de transmisión a una distancia prudencial del suelo. Por último, sostienen que las torres de alta tensión se componen principalmente de las siguientes partes: cables o hilos de guarda, fase, conductores de fase, aisladores, cuerpo piramidal, extensiones y stub (base en el suelo sobre la que se encuentra la torre de transmisión).

Que ahora bien, debe indicarse que la Ley del Impuesto a la Renta y su reglamento no contienen una definición para los términos “edificios” y “construcciones”, por lo que se tiene que recurrir a su significado usual, así como supletoriamente a otros dispositivos legales, de conformidad con la Norma IX del Título Preliminar del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por el Decreto Supremo N° 133-2013-EF⁴.

Que el Diccionario de la Lengua Española⁵ define “edificación” como “edificio o conjunto de edificios”, y “edificio” como “construcción estable, hecha con materiales resistentes, para ser habitada o para otros usos”. Asimismo, en cuanto al término “construcción”, el referido diccionario lo define como “obra construida o edificada”, y precisa que “construir” significa “hacer de nueva planta una obra de arquitectura o ingeniería, un monumento o en general cualquier obra pública”.

Que según la Sección F - Construcción de la Clasificación Industrial Internacional Uniforme (CIIU) de las Naciones Unidas⁶ - Cuarta Revisión, dicha sección comprende las actividades corrientes y especializadas de construcción de edificios y obras de ingeniería civil. En ella se incluyen las obras nuevas, reparaciones, ampliaciones y reformas, la erección in situ de edificios y estructuras prefabricadas y también la construcción de obras de carácter temporal.

Que mediante el Punto 3 del Requerimiento N° (folio 498), la Administración señaló que considerando el análisis efectuado a la documentación proporcionada por la recurrente, tales como el Libro Diario electrónico y el Registro Auxiliar de Control de Activos Fijo legalizado ante Notario Público, requirió sustentar por escrito el tratamiento contable y tributario de la depreciación contabilizada de los activos fijos mencionados en el Anexo N° 3 adjunto (folio 493), entre los cuales se encontraban los activos fijos: Construcción Sub estación y las Líneas de transmisión y en tal sentido solicitó que presente la documentación que sustente la adquisición y el valor de los activos fijos, naturaleza de los activos y la fundamentación de la tasa de depreciación aplicada, así como el análisis correspondiente de la depreciación financiera y contable, saldo de vida útil y el inicio del cómputo de depreciación, con la documentación correspondientes, tales como, comprobantes de pago, guías de remisión, entre otros, de acuerdo a la naturaleza de los activos y señale la base legal que sustente su respuesta.

Que mediante escrito de 25 de octubre de 2018 (folios 288 a 291), la recurrente señala que pone en conocimiento que las líneas de transmisión y las subestaciones eléctricas califican como “otros bienes del activo fijo” en función a su naturaleza vida útil, fija y permanencia, y que dicha afirmación guarda correspondencia con lo establecido con el Tribunal Fiscal en la Resolución N° 07724-2-2005, y 10826-4-2009; y agregó que ponía a disposición de la Administración la documentación sustentatoria, como actas de cierre de obras, certificados final de buena ejecución, entre otros.

⁴ Dicha norma señala que, en lo no previsto por el Código Tributario o en otras normas tributarias, podrán aplicarse normas distintas a las tributarias siempre que no se les opongan ni las desnaturalicen; asimismo, supletoriamente se aplicarán los Principios del Derecho Tributario o, en su defecto, los Principios del Derecho Administrativo y los Principios Generales del Derecho.

⁵ Consultado en: <https://www.rae.es>.

⁶ Que es una clasificación sistemática de todas las actividades económicas.

P Z F K



Tribunal Fiscal

Nº 01605-3-2021

Que de acuerdo al Anexo N° 01 del Resultado del Requerimiento N° (folio 472 a 487), el cual sirve de sustento a la Resolución de Determinación N° , la Administración dio cuenta de los descargos y la documentación brindada por la recurrente, y concluyó que correspondía aplicar la tasa de depreciación del 5% a los activos fijos denominados: 1.- Construcción de (que comprende un sistema de compensación de 22.9 kv en y una subestación con transformador de potencia de 3.75mva); 2. Líneas de transmisión (que comprende una ampliación subestación , una línea de transmisión 220kv de 11 km de longitud, y un y, 3. Líneas de transmisión que comprende la construcción de la 22.9 kv de 25.7 km de longitud). Asimismo, la Administración señaló que de la documentación presentada por la recurrente tales como certificados finales de buena ejecución de obra, las líneas de transmisión eléctrica están compuestas básicamente por: Fundaciones de concreto, torres metálicas adheridas al suelo, conductores, aisladores, cables de guarda, caminos de acceso y sus correspondientes servidumbres; y en cuanto a las subestaciones eléctricas, la Administración indica que se componen de obras civiles, tales como plataformas, casetas de control, fundaciones de concreto, estructuras metálicas, equipos de control y protección, mallas de puesta a tierra, cercos metálicos e incluyen edificios, caminos de acceso, canales, mallas de tierra, despeje de franja, excavaciones, relleno y compactado, concreto y parrillas, puestas a tierra, cimentaciones, etc, así como montaje de equipos e instalaciones de diversas estructuras como pararrayos, grupos electrógenos, tendido de conductores, etc.

Que finalmente, la Administración sustento su posición en los siguiente motivos: a) Que las líneas de transmisión y subestaciones eléctricas implican diversas obras civiles como construcción de edificios, caminos de acceso, canales, mallas de tierra, despeje de franja, excavaciones, relleno y compactado, concreto y parrillas, puestas a tierra, cimentaciones, apoyos, herrajes, etc, así como montaje de equipos e instalaciones con diversas estructuras como pararrayos, grupos electrógenos, tendidos de conductores, instalación de cadenas, entre otros, los que en su totalidad corresponden a una obra de ingeniería; b) Que de acuerdo con el Informe N° emitido por el Ministerio de Energía y Minas, las líneas de transmisión y subestaciones eléctricas son obras de ingeniería, en las que interviene la ingeniería civil, siendo que en su construcción se emplean materiales como cemento, ladrillo, acero, fierro, entre otros, que determinan una construcción con una larga vida útil; c) Que la mayor parte de los componentes de las líneas de transmisión y subestaciones eléctricas poseen una vida útil, de acuerdo a su uso, que oscilan entre los 20 a 30 años o más, según el Informe N° , de modo tal que las líneas y subestaciones califican como construcciones; d) Que por la naturaleza, característica y uso de los bienes integrantes de las líneas de transmisión y subestaciones eléctricas, dichos bienes no deben ser analizados por su funcionamiento de manera individual, por cuanto están dados para su funcionamiento en conjunto, en la medida que conforman un sistema de transporte de energía, por lo que las líneas y subestaciones constituyen construcciones; e) Que las líneas de transmisión y subestaciones eléctricas son construcciones que tienen características de fijeza y permanencia extensa en el tiempo, dado que la construcción y diseño de tales bienes no son realizados para que sean movidos; y f) Que las líneas de transmisión y subestaciones eléctricas califican como construcciones, conforme al contenido de la Sección F de la CIU.

Que cabe indicar que mediante el punto 1 del Anexo N° 2 al Requerimiento N° (folio 454), la Administración solicitó nuevamente a la recurrente que presente sus descargos pertinentes, siendo que en atención al mediante requerimiento, la recurrente presentó un escrito de 28 de octubre de 2019 (folios 324 a 333), en el que indicó para que un bien califique dentro del rubro "edificaciones y construcciones", tal como señala la Administración en su Informe N° , es indispensable que cumpla con las características de fijeza y permanencia de forma conjunta, los activos observados no son fijos pues dichos bienes pueden ser reubicados o removidos conforme el informe técnico elaborado por el ingeniero electricista así como puede apreciarse de la Resolución Suprema N° 049-2015-EM emitida por el Ministerio de Energía y Minas y mediante la cual se aprobó la modificación al Contrato de Concesión de transmisión electrónica en atención a la solicitud presentada por ella a fin de modificar el tramo comprendido entre las estructuras de las torres



Tribunal Fiscal

Nº 01605-3-2021

30 y 32 debido a razones técnicas. Añade que de acuerdo al Informe Legal N° se
absolvieron diversas consultas relacionados a la naturaleza de dichos bienes, entre otros.

Que asimismo, del punto 1 del Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° (folios 447 a 450), se observa que la Administración dio cuenta de los descargos y documentación presentada por la recurrente, y concluyendo que se mantenía el reparo efectuado toda vez que la recurrente no logró desvirtuar el reparo formulado.

Que de autos se advierte que mediante el Oficio N° la Dirección General de Electricidad del Ministerio de Energía y Minas, remitió a la Administración Tributaria el Informe N° , como una opinión técnica en respuesta a las consultas planteadas mediante el Oficio N° (folios 318 a 323).

Que de conformidad con lo establecido en el mencionado Informe N° las líneas de transmisión y subestaciones eléctricas no pueden ser consideradas como una obra de ingeniería civil, sino más bien una obra de ingeniería donde participan varias especialidades como la ingeniería eléctrica, mecánica, civil y electrónica (folios 318 a 322); por lo tanto, por el hecho que en el diseño y posterior instalación de las líneas de transmisión y subestaciones eléctricas intervenga en parte la ingeniería civil (construcción de caminos de acceso, canales, excavaciones, entre otros), ello no hace que estos bienes califiquen en su totalidad como obras de ingeniería civil y, en consecuencia, sean considerados como construcción, debiendo precisarse que la Administración omitió determinar cuál es la ingeniería que prevalece, de ser el caso, por su importancia en la realización de los referidos bienes.

Que lo consignado en el considerando precedente se complementa con lo anotado por los autores Dammert, Molinelli y Carbajal, citados anteriormente, quienes advierten que el transformador de potencia es una máquina eléctrica que constituye la parte principal y de mayor costo en una subestación, y que las líneas de transmisión resultan ser bienes que se sostienen o apoyan en estructuras denominadas "torres de transmisión" (frecuentemente metálicas y galvanizadas) a fin de ubicarse a una distancia prudencial del suelo; por lo que no puede afirmarse, conforme al sustento de la Administración, que estemos categóricamente frente a construcciones en el caso de las líneas de transmisión y subestaciones eléctricas.

Que asimismo, la Administración sostiene que la mayor parte de los componentes de las líneas de transmisión y subestaciones eléctricas poseen una vida útil, de acuerdo a su uso, que oscilan entre los 20 a 30 años o más, de conformidad con el Informe N° de modo tal que las líneas y subestaciones califican como construcciones; sin embargo, dicho sustento pierde consistencia cuando afirma, también como fundamento del reparo, que por la naturaleza, característica y uso de los bienes integrantes de las líneas de transmisión y subestaciones eléctricas, dichos componentes no deben ser analizados por su funcionamiento de manera individual, por cuanto están dados para su funcionamiento en conjunto, en la medida que conforman un sistema de transporte de energía; en tal sentido, no resulta clara ni certera la posición de la Administración en este extremo.

⁷ Cabe indicar que según se da cuenta en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 09677-9-2019 recaída sobre el mismo contribuyente, a través de dicho oficio la entidad también remitió una copia del Informe Legal N° 001-2014-EM-DGE, en el que se emitió una opinión respecto a la naturaleza de las líneas eléctricas, en donde se concluyó: "De conformidad a la concordancia del artículo 98 de la Ley de Concesiones Eléctricas con el inciso 9 del artículo 886 del Código Civil, las Líneas de Transmisión constituyen por su propia naturaleza bienes muebles para todos los efectos legales."

⁸ La Administración consultó si: 1) ¿Las líneas de transmisión y subestaciones eléctricas pueden ser consideradas obras de ingeniería civil?; 2) Puede considerarse que las torres, los cables de guarda y aisladores, las fundaciones, las subestaciones, entre otros, ¿Constituyen componentes de un único bien (líneas y subestaciones)?; 3) ¿Cuál es la vida útil estimada de la línea de transmisión y subestación eléctrica (entendida como una infraestructura única)?; y 4) ¿Cuál es la vida útil estimada de cada uno de los componentes que conforman la línea de transmisión y una subestación eléctrica?.



Tribunal Fiscal

Nº 01605-3-2021

Que al respecto, cabe anotar que en respuesta a la consulta de la Administración sobre cuál es la vida útil estimada de las líneas y subestaciones entendida como una infraestructura única, en el Informe N°

se precisa que no puede establecerse una vida útil de una línea de transmisión y de una subestación eléctrica como una infraestructura única, y lo que puede establecerse, sobre la base de factores de operación y del ambiente donde están instalados, es la vida útil de los principales elementos de las líneas y subestaciones (folio 320), los cuales en algunos casos podrían tener una vida útil de 30, 20, 15, 10, 8 o 7 años (folios 318 y 319). Así, dicho informe señala que "*Cada uno de los elementos que constituyen una línea de transmisión tiene una vida distinta, que depende del tipo de elemento y de las condiciones del medio ambiente donde se instala (...), y a raíz de ello existe una renovación parcial periódica de cada uno, que se efectúa como parte de las actividades de mantenimiento de la línea*", y agrega que "*En el caso de las subestaciones se observa un fenómeno similar, porque se tienen equipos que tienen distintas vidas útiles según el tipo de equipo, las características del medio ambiente y su tipo de instalación (si es a la intemperie o al interior de una instalación cerrada)*".

Que de lo expuesto hasta aquí resulta necesario dejar establecido que en función a las particularidades del presente caso, el análisis de la Administración sobre la procedencia de la aplicación de la tasa de depreciación de 5% correspondiente a "edificaciones y construcciones" -que equivale a una vida útil de 20 años- a las líneas de transmisión y subestaciones eléctricas, no podría sustentarse principalmente en la vida útil de cada uno de sus componentes, sino en la vida útil del componente principal que permite o determina el funcionamiento de las líneas de transmisión y subestaciones eléctricas, ya que si, por ejemplo, la vida útil de los cimientos de una subestación o de las estructuras sobre las que se apoyan las líneas de transmisión podría ser de un período extenso, ello no puede llevar a la conclusión que las subestaciones y líneas de transmisión en su conjunto constituyen activos de larga vida útil⁹, más aun cuando se ha advertido que el transformador de potencia, componente de las subestaciones, es una máquina eléctrica que constituye la parte principal y de mayor costo en una subestación.

Que sin perjuicio de lo anterior cabe señalar que a nivel internacional, tampoco existe un consenso sobre cuál es la vida útil aplicable a este tipo de bienes, siendo que cada legislación establece su propia regulación. Así, la Comisión Nacional de Energía de Chile señala que "*En la determinación de las vidas útiles de los activos de transmisión no se aprecia un consenso a nivel internacional, ni en valores ni en agrupación de activos. Así, algunas economías establecen un valor único para todas las instalaciones (por ejemplo, Inglaterra), otras establecen pocas categorías (por ejemplo, Ecuador con 2), y hay otras que establecen un número mayor de categorías (como Chile, que en el tercer proceso de tarificación troncal estableció 5). Por otro lado, pueden establecerse, independiente el número de categorías de activos establecida, un valor único para todo el sistema, o bien realizar estudios individuales para determinar VU para cada empresa (como es el caso de Australia)*"¹⁰.

Que por tal motivo, en otras legislaciones se fija la vida útil teniendo en cuenta la actividad de los contribuyentes y los activos por su naturaleza. Así por ejemplo, en la legislación chilena, para el caso de empresas eléctricas se establece de manera expresa que las líneas de transmisión, cables de transmisión y cables de poder tienen una vida útil de 20 años, y respecto de las subestaciones se considera para las obras civiles una vida útil de 25 años, para las construcciones y casetas una vida útil de 20 años y para los transformadores, celdas de transformadores, celdas de líneas, entre otros, una vida útil de 10 años¹¹.

⁹ Debe tenerse en cuenta que nuestra legislación, para aceptar la deducción por depreciación, no considera como un elemento inamovible a la vida útil de los bienes, así por ejemplo los edificios y construcciones hasta el año 2009 se depreciaban con una tasa de 3% y a partir del ejercicio 2010 se depreciaron con una tasa de 5%.

¹⁰ En: <https://www.cne.cl/wp-content/uploads/2018/04/informe-vida-util-ATS.pdf>. Pág. 1. Visto el 25 de enero de 2021.

¹¹ En: http://www.sii.cl/pagina/valores/bienes/tabla_vida_enero.htm. Visto el 25 de enero de 2021.

Four handwritten signatures are visible at the bottom of the page. From left to right: a signature starting with 'R', a signature starting with 'Z', a signature starting with 'F', and a signature starting with 'Y'.



Tribunal Fiscal

Nº 01605-3-2021

Que de otro lado, según la Administración, las líneas de transmisión y subestaciones eléctricas son construcciones que tienen características de fijeza y permanencia en el tiempo, dado que la construcción y diseño de tales bienes no son realizados para que sean movidos; no obstante, resulta necesario advertir que ello no es exacto, toda vez que en el Informe N° _____ se señala que “para el caso de líneas de transmisión, es frecuente hacer variantes que implican cambiar su ruta construyendo un tramo nuevo o reubicando un tramo cuando aún está en buenas condiciones. En el país se han realizado múltiples variantes debido a: El desarrollo de nuevos proyectos que interfieren con el trazo original de la línea, condiciones muy adversas en el medio ambiente (...), crecimiento de una industria sobretodo la minera que obliga a reubicar la línea, crecimiento de poblaciones cuyas viviendas resultan debajo de las líneas, etc.” (folio 319).

Que adicionalmente, resulta factible, por ejemplo, que una persona solicite a una concesionaria el traslado de una subestación al ubicarse cerca de su predio, por razones de peligro o ruidos molestos, y aun cuando se compruebe que ello no fuese así, los gastos que origine la procedencia de dicho traslado tendrían que ser asumidos por la persona solicitante, de conformidad con lo establecido en el artículo 98 de la Ley de Concesiones Eléctricas, aprobada por el Decreto Ley N° 25844¹², con lo cual queda en evidencia que no es exacto que las líneas de transmisión y subestaciones eléctricas posean ineludiblemente características de fijeza y permanencia en el tiempo de acuerdo con los términos señalados por la Administración.

Que lo antes señalado se evidencia en el caso de la recurrente, así tenemos la “Línea de Transmisión 220 kv Sector Eléctrico _____ – Sector Eléctrico _____ Mediante la Resolución Suprema N° _____³ se otorgó a la recurrente _____ la concesión definitiva para desarrollar la actividad de transmisión de energía eléctrica en la “Línea de Transmisión de 220 kv SE _____”, ubicada en el distrito, provincia y departamento de _____ en los términos y condiciones establecidos en dicha resolución y los que se detallan en el Contrato de Concesión N° _____

Que sin embargo, mediante Cartas N° _____, la recurrente solicitó al Ministerio de Energía y Minas la modificación de la concesión definitiva de transmisión de energía eléctrica para la referida línea de transmisión, específicamente la modificación del tramo comprendido entre las estructuras T30 y T32¹⁵, por razones técnicas y de confiabilidad del sistema, así como para permitir la ampliación del área de explotación de la Unidad Minera Yanacocha, por lo que conforme la Resolución Suprema N° 049-2015-EM¹⁶, se aprobó la Primera Modificación al Contrato de Concesión N° _____, y se autorizó la suscripción de la minuta de la referida modificación.

Que la mencionada modificación implicó la instalación de una nueva estructura de anclaje denominada T31N fuera del eje de la línea, de tal manera que la estructura T31N se aleje 45 m., tal como se advierte del documento denominado “Supervisión de Contratos de Proyectos de Generación y Transmisión de Energía Eléctrica en Operación”¹⁷, emitido por la Gerencia de Supervisión de Electricidad del Organismo Supervisor de la Inversión en Energía y Minería (Osinergmin), apreciándose en dicho documento el trazo de la ruta de la variante de la línea de transmisión.

¹² En efecto, el citado artículo prevé que los gastos derivados de la remoción, traslado y reposición de las instalaciones eléctricas que sea necesario ejecutar como consecuencia de obras de ornato, pavimentación y, en general, por razones de cualquier orden, serán sufragados por los interesados y/o quienes lo originen.

¹³ Publicada el 27 de noviembre de 2007.

¹⁴ El cual fue aprobado por el artículo 3 de la referida Resolución Suprema N° 049-2007-EM.

¹⁵ Por “T” se alude a torres.

¹⁶ Publicada el 9 de setiembre de 2015.

¹⁷ En:https://www.osinergmin.gob.pe/seccion/centro_documental/electricidad/Documentos/Publicaciones/Proyectos-Generacion-Transmision-Electrica-O%20E2%80%8Boperacion-diciembre-2016.pdf. Pág. 52. Visto el 25 de enero de 2021.



Tribunal Fiscal

Nº 01605-3-2021

Que lo señalado en los considerandos precedentes también se ve complementado con lo establecido en el Informe Técnico de la Naturaleza de los Activos en Transmisión¹⁸ (folios 311 a 317), que presentó la recurrente, en el que se concluye que las instalaciones de transmisión de la recurrente (compuestas por subestaciones eléctricas y líneas de transmisión) tienen un componente de activos que son de naturaleza móvil, existiendo un porcentaje mayoritario que define que dichas instalaciones no pueden ser consideradas "fijas y permanentes".

Que respecto a lo señalado por la Administración en el sentido que las líneas de transmisión y subestaciones eléctricas califican como construcciones, conforme al contenido de la Sección F de la CIU, corresponde reiterar que por el hecho que en el diseño y posterior instalación de tales bienes intervenga en parte la ingeniería civil, sin que la Administración haya determinado el grado de relevancia de la misma en comparación con los otros tipos de ingeniería intervenientes, ello no hace que dichos bienes califiquen en su totalidad como obras de ingeniería civil y, en consecuencia, sean considerados como construcción; conclusión que no se ve enervada aun cuando en la citada sección se señale que las actividades corrientes de construcción abarcan la construcción de obras de ingeniería civil, como por ejemplo, las líneas de transmisión de energía eléctrica (Clase 4220 - Construcción de proyectos de servicio público), toda vez que en efecto resulta cierto que la ingeniería civil interviene en el diseño e instalación de dichas líneas, pero solo en parte y no únicamente.

Que además, como se ha reconocido, en las líneas de transmisión y subestaciones eléctricas existen obras civiles, pero tal como ha señalado este Tribunal en la Resolución N° 07724-2-2005, para ubicar a los activos dentro de los alcances del artículo 39 de la Ley del Impuesto a la Renta, no basta que el bien haya sido "construido", sino que deben tenerse en cuenta las características de su construcción.

Que si bien puede existir una obra civil, debe tenerse en cuenta su finalidad, tal como se concluyó en la Resolución N° 00343-3-2005, a través de la cual se indicó que cuando las obras civiles son diseñadas y construidas en forma tal que sólo sirven para el funcionamiento de las maquinarias instaladas, corresponde que la Administración aplique la tasa de depreciación del 20% a las obras antes mencionadas¹⁹. Lo señalado guarda coherencia con la práctica contable, siendo que W.A. Paton señala que el costo del equipo incluye los fletes u otros cargos de transporte, los costos de cimientos especiales, plataformas o soportes, así como el costo de instalación²⁰.

Que mediante la Resolución N° 09677-9-2019, que resolvió un reparo similar seguido formulado a la misma recurrente por los ejercicios 2011 y 2012, se indicó que este no se encontraba sustentado, por las mismas razones antes expuestas.

Que en virtud de lo expuesto, al no encontrarse debidamente fundamentado el reparo bajo examen, procede levantarla y revocar la apelada en este extremo.

Que estando al sentido del fallo, carece de relevancia emitir pronunciamiento respecto de los demás argumentos planteados por la recurrente con relación al presente reparo.

Que dado que se ha levantado el reparo materia de análisis, corresponde dejar sin efecto la Resolución de Determinación N°

¹⁸ Elaborado por [redacted], ingeniero electricista.

¹⁹ A dicha conclusión se llegó luego de evaluar el peritaje efectuado a la planta industrial de un contribuyente, que fuera solicitado por la Administración a fin de establecer la tasa de depreciación aplicable a los bienes materia de observación, y determinar la naturaleza de las obras civiles, es decir, si éstas tenían carácter accesorio o eran indispensables para el funcionamiento de las máquinas y equipos allí instalados.

²⁰ PATON, W. A. Manual del Contador. Unión Tipográfica Editorial Hispano Americana. México 1973. Tomo I. p. 547.

R

Z

/

Y



Tribunal Fiscal

Nº 01605-3-2021

Resoluciones de Determinación N°

- Pagos a cuenta de enero y febrero de 2015

Que las Resoluciones de Determinación N° (folios 561 y 563), fueron emitidas por los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero y febrero de 2015, apreciándose de sus anexos (folios 522 y 523), que no se efectuó reparo alguno, lo cual también es señalado en la resolución apelada (folio 747/reverso), en donde se indica que el área acotadora no efectuó observaciones al cálculo de los citados pagos a cuenta.

Que en efecto, del Anexo N° 01 de dichas resoluciones de determinación (folio 523) se aprecia que la Administración consideró como importes por concepto de "base imponibles" e "impuesto resultante" de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero y febrero de 2015, los mismos importes consignados por la recurrente en las declaraciones juradas presentadas por la recurrente el 23 de febrero y 23 de marzo de 2015 (folio 431).

Que se advierte que los aludidos valores fueron girados por el importe de S/ 0,00, para dar por concluido el procedimiento de fiscalización²¹, por lo que procede confirmar la resolución apelada en este extremo.

- Pagos a cuenta de marzo a julio de 2015

Que según se aprecia de los Anexos N° 1 y 2 a las Resoluciones de Determinación N° (folios 565 y 566) la Administración reparó los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de marzo a julio de 2015 por modificación de coeficientes, siendo que como consecuencia de ello, la Administración determinó pagos en exceso, los mismos que fueron considerados por aquella como créditos para la determinación del pago del Impuesto a la Renta del ejercicio 2015 (folio 570).

Que toda vez que la recurrente no ha señalado argumentos cuestionando la determinación de los pagos a cuenta de marzo a julio de 2015 efectuada por la Administración, corresponde confirmar la apelada en este extremo.

- Pagos a cuenta de agosto a diciembre de 2015

Que de la revisión de las Resoluciones de Determinación N° y sus anexos (folios 543, 545, 547, 549 y 567), se aprecia que la Administración emitió los citados valores por los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de agosto a diciembre de 2015, por los importes de S/ 0,00, y por el contrario, estableció importes pagados en exceso en los meses de agosto a noviembre, producto de considerar el coeficiente declarado en el Formulario Virtual PDT 625 N°

Que en efecto, como se advierte de los Anexos N° 1 y 2 de las citadas resoluciones de determinación (folios 565 y 566), la Administración no efectuó reparo alguno a la base imponible de los citados pagos a cuenta, pues consideró como base imponible lo declarado por la recurrente, y además se aprecia que el coeficiente considerado por la Administración de 0.0197, se encuentra conforme a lo declarado por la recurrente en el Formulario Virtual PDT 625 N° de 8 de setiembre de 2015 y el reporte de

²¹ El primer párrafo del artículo 75 del Código Tributario señala que "Concluido el proceso de fiscalización o verificación, la Administración Tributaria emitirá la correspondiente Resolución de Determinación, Resolución de Multa u Orden de Pago, si fuera el caso", y el primer párrafo del artículo 76 del citado Código señala que "La Resolución de Determinación es el acto por el cual la Administración Tributaria pone en conocimiento del deudor tributario el resultado de su labor destinada a controlar el cumplimiento de las obligaciones tributarias, y establece la existencia del crédito o de la deuda tributaria".



Tribunal Fiscal

Nº 01605-3-2021

balances acumulados (folios 384 a 387, 411, 693 y 694), lo cual es reconocido en la apelada (folio 747/reverso), y no ha sido cuestionado por la recurrente, por lo que procede confirmar la resolución apelada en ese extremo.

Resolución de Multa Nº

Que la Resolución de Multa Nº _____ ha sido girada por la comisión de la infracción tipificada por el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, vinculada con la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2015 (folio 658 y 659).

Que el numeral 1 del artículo 178 del referido Código Tributario, antes de la modificación dispuesta por el Decreto Legislativo N° 1311²², establecía 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 de la obligación tributaria, y/o que generen aumentos indebidos de saldos o pérdidas tributarias o créditos a favor del deudor tributario y/o que generen la obtención indebida de Notas de Crédito Negociables u otros valores similares.

Que 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 Resolución de Multa Nº _____ fue girada sobre la base de la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2015, contenida en la Resolución de Determinación N° _____ por lo que atendiendo a que en esta instancia se ha levantado el reparo por exceso de depreciación de los activos fijos líneas de transmisión y subestaciones eléctricas, conforme lo expuesto en considerandos precedentes, corresponde que se revoque la apelada en dicho extremo, a fin que la Administración proceda a la reliquidación de la multa, según corresponda²³.

Que con relación a lo alegado por la recurrente en el sentido que en virtud del principio la retroactividad benigna corresponde aplicar lo establecido en el Decreto Legislativo N° 1311 y en consecuencia, dejar sin efecto la resolución de multa impugnada, cabe señalar que, de conformidad con la Quinta Disposición Complementaria Final del citado decreto legislativo, la SUNAT, el Tribunal Fiscal y otras administraciones tributarias se sujetarán a los principios de la potestad sancionadora previstos en los artículos 168 y 171 del Código Tributario, no siéndole de aplicación lo dispuesto en el artículo 230 de la Ley N° 27444²⁴, Ley de Procedimiento Administrativo General; en tal sentido, toda vez que el artículo 168 del citado código prevé que las normas tributarias que supriman o reduzcan sanciones por infracciones tributarias, no extinguirán ni reducirán las que se encuentren en trámite o en ejecución, lo pretendido por la recurrente en este extremo no resulta amparable.

²² Publicado en el diario oficial "El Peruano" el 30 de diciembre de 2016.

²³ Como se señaló anteriormente, la recurrente presentó declaración rectificatoria por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2015.

²⁴ De acuerdo con el referido artículo 230, modificado por el Decreto Legislativo N° 1272, la potestad sancionadora de todas las entidades está regida adicionalmente por los principios especiales de legalidad, debido procedimiento, razonabilidad, tipicidad, irretroactividad, concurso de infracciones, continuación de infracciones, causalidad, presunción de licitud, culpabilidad y *non bis in idem*.

P

Z

K 12



Tribunal Fiscal

Nº 01605-3-2021

Que sobre la suspensión de la cobranza coactiva que solicita la recurrente, cabe señalar que no corresponde que sea planteada ni evaluada en el procedimiento contencioso tributario, sino en el mismo procedimiento coactivo que se hubiera iniciado y en caso que este no se siguiera conforme con ley, cabe formular la queja prevista por el artículo 155 del Código Tributario, de considerarlo conveniente.

Que el informe oral se realizó el 10 de febrero de 2021 con la asistencia de los representantes de ambas partes (folio 841).

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

RESUELVE:

REVOCAR la Resolución de Intendencia Nº de 31 de julio de 2020, en el extremo referido al reparo por exceso de depreciación por de los activos fijos líneas de transmisión y subestaciones eléctricas, y multa vinculada; **DEJAR SIN EFECTO** la Resolución de Determinación Nº y **CONFIRMARLA** en lo demás que contiene, debiendo la Administración proceder de acuerdo a lo dispuesto en la presente resolución.

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

GUARNÍZ CABELL
VOCAL PRESIDENTE

TOLEDO SAGÁSTEQUI
VOCAL
HUERTA LLANOS
VOCAL
Fanny Castillo
Secretaria Relatora
HLL/FC/OL/ra