Firmado Digitalmente por REGALADO CASTILLO Juan Fernando FAU 20131370645 soft
Fecha: 25/01/2023 13:11:44 COT
Motivo: En señal de conformidad

EXPEDIENTE N°	:	6923-2022
INTERESADO	:	
ASUNTO	:	Impuesto Temporal a los Activos Netos y Multa
PROCEDENCIA	:	Lima
FECHA	:	Lima, 13 de enero de 2023

VISTA la apelación interpuesta por con Registro Único de Contribuyente (RUC) N° contra la Resolución de Intendencia N° de 28 de febrero de 2022, emitida por la Intendencia de Principales Contribuyentes Nacionales de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - SUNAT, que declaró infundada la reclamación formulada contra la Resolución de Determinación N° girada por el Impuesto Temporal a los Activos Netos de marzo 2019, y contra la Resolución de Multa N° emitida por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario.

CONSIDERANDO:

Que la recurrente sostiene, con relación al reparo por el concepto de deducción por mayor valor de lotes industriales (ajuste por valor razonable), que tratándose de un contribuyente que, en aplicación de las normas contables, contabilice sus activos fijos utilizando una base de medición diferente al valor histórico, para la determinación del Impuesto Temporal a los Activos Netos, se deberá considerar tal valor, sin incluir los mayores valores como por ejemplo el valor razonable. Agrega que lo expuesto ha sido reconocido por la propia Administración en el Informe N°

Que menciona que el importe reparado corresponde al reconocimiento del valor razonable de los bienes materia de observación y que formaron parte de la deducción, los cuales se encuentran contabilizados en las Cuentas · Terrenos - Edificaciones valor razonable, 311130019 - Prov. Inm. Obra H.U Lotes Ind. y 23420001 - Prod. Inm. Mayor valor Lote Ind., por los importes de S/ 429 222 303,00, S/ 102 850 485,00 y S/ 63 126 053,00, respectivamente, por lo que el importe total de S/ 595 198 841,00 debe ser excluido.

Que manifiesta que contrariamente a lo señalado por la Administración sí ha sustentado documentariamente el valor histórico de los lotes observados, el cual puede ser obtenido a partir del valor unitario de m^2 por el metraje remanente de los predios, tal como se advierte de los contratos de compraventa, partidas registrales y aclaraciones de contrato de compraventa.

Que asimismo, refiere que ha sustentado debidamente el tratamiento contable del registro del valor razonable respecto de las propiedades de inversión observadas, tal como se advierte del archivo que presentó denominado Agrega que dicho valor razonable es un monto que financieramente es determinado por la recurrente para llegar a un importe objetivo y establecer un valor de mercado, siendo que con tal propósito contrató los servicios de la empresa que emitió informes de valorización de cada uno de sus inmuebles, los cuales fueron revisados por su Comité de Tasaciones y Valorizaciones estableciéndose un valor razonable de los inmuebles de S/ 871 006 827,00 monto al cual se le sumó la habilitación de los inmuebles realizada de julio a diciembre de 2018 por el importe de S/ 557 302,00, estableciéndose un importe total de S/ 871 564 129,00.

Firmado Digitalmente por GUARNIZ CABELL Caridad Del Rocio FAU 20131370645 soft
Fecha: 25/01/2023 11:12:42 COT
Motivo: Soy el autor del documento

Firmado Digitalmente por TOLEDO SAGASTEGUI Claudia Elizabeth FAU 20131370645 soft
Fecha: 25/01/2023 11:13:38 COT
Motivo: Soy el autor del documento

Firmado Digitalmente por HUERTA LLANOS Marco Titov FAU 20131370645 soft
Fecha: 25/01/2023 11:22:03 COT
Motivo: Soy el autor del documento

Que afirma que la Administración en la resolución apelada ha modificado el fundamento del reparo, pues mientras que en el procedimiento de fiscalización se indicó que no se habría acreditado fehacientemente el valor histórico de los lotes al 31 de diciembre de 2018, en la instancia de reclamación no solo consideró si el valor histórico estaba acreditado sino también el valor razonable, lo cual implica que el reparo no se encuentra debidamente sustentado y que dicha modificación vulnera los alcances del artículo 127 del Código Tributario, así como el derecho de defensa, toda vez que ello afecta la garantía de la pluralidad de instancias y cita las Resoluciones N°

Añade que en el supuesto negado que se considere que no existe cambio de fundamento considera que debe dejarse sin efecto el presente reparo por no encontrarse arreglado a ley.

Que sobre el reparo por no acreditar la estimación de ingresos NIIF 15 con documentación sustentatoria (deducción de costo diferido) anota que con fecha 13 de setiembre de 2018 suscribió un contrato de compraventa con Corporación Aceros Arequipa S.A., en el cual le transfirió la propiedad del predio rústico denominado "Sublote Acero" con un área de 328 515,32 m^2 por un precio de venta de US$ 17 522 500,80, siendo una de las obligaciones asumidas por la recurrente, realizar el procedimiento de habilitación urbana de tipo industrial con zonificación 12 sobre el citado "Sublote Acero".

Que aduce que la Administración consideró que no presentó documentación que acredite la estimación del importe deducido en aplicación de la NIIF 15, vinculado a las obras de habilitación urbana realizadas en mérito al contrato celebrado con su cliente

Que indica que contrariamente a lo afirmado por la Administración sí cumplió con sustentar debidamente la deducción por concepto de estimación de reconocimiento de NIIF 15 con la presentación del contrato de compraventa celebrado con por lo que debe dejarse sin efecto el reparo.

Que precisa que el monto deducido ascendente a S/ 18 808 302,00 se origina en una estimación contable por la aplicación de la NIIF 15, vinculada a una obligación de desempeño, habiendo realizado una provisión contable vinculada al costo por la realización de obras de habilitación urbana a la que se habría comprometido y que para sustentar su afirmación presentó las valorizaciones y proformas que sustentan de manera razonable el costo de obra estimado.

Que refiere que, sin perjuicio de lo expuesto, en el procedimiento de fiscalización del Impuesto Temporal a los Activos Netos del año 2020, la Administración ha validado la deducción del concepto asociado a la NIIF 15 por el Contrato de Compraventa celebrado con su cliente por lo que considera que dicho costo diferido por efectos de la aplicación de la NIIF 15 cumple con los requisitos previstos en dicha norma y, en consecuencia, corresponde su deducción de la base imponible del Impuesto Temporal a los Activos Netos.

Que adicionalmente alega que la Administración en la resolución apelada reconoce que presentó el Contrato de Compraventa celebrado con su cliente contrariamente a lo afirmado en el procedimiento de fiscalización; sin embargo, modifica la acotación señalando que no presentó la documentación que acredite la estimación del importe deducido de la base imponible del Impuesto Temporal a los Activos Netos correspondiente al costo diferido por efecto de la aplicación de la NIIF 15 relacionado a obras de habilitación urbana realizadas en favor de su cliente, en virtud del citado contrato, lo que determina que el reparo no se encuentre debidamente sustentado, debido a que en la instancia de reclamación se modificó el fundamento de este lo que excede su facultad de reexamen prevista en el artículo 127 del Código Tributario.

Que menciona que, dado que la resolución de multa impugnada es accesoria a la resolución de determinación, solicita que al momento de resolver se tenga en cuenta los argumentos expuestos y en consecuencia se deje sin efecto dicho valor.

Que anota que en el caso de autos su conducta no tipifica como infracción conforme con lo previsto en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, debido a que no existe el requisito indispensable de la

intencionalidad o dolo, siendo que si bien el artículo 165 del aludido código señala que las infracciones serán determinadas en forma objetiva, ello solo constituye un principio general que se aplica a situaciones que no requieren específicamente de la intencionalidad para que se configure la infracción, caso distinto al del numeral 1 del artículo 178 en mención que expresamente invoca la falsedad u omisión de circunstancias para que se configure la infracción, resultando claro que, por la gravedad de la sanción, necesariamente se requiere de la intencionalidad o dolo del contribuyente, que en su caso no se ha producido.

Que añade, respecto al concepto de falsedad a que alude el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, que debe tenerse presente que según el Diccionario de la Lengua Española "falso" es "lo engañoso, fingido, simulado, falto de ley, de realidad o veracidad" o "lo incierto y contrario a la verdad"; por lo que resulta claro que la referida infracción consiste en cambiar dolosamente las cifras o los datos al momento de elaborar la declaración jurada, con el fin de obtener indebidamente beneficios en perjuicio de la Administración, lo cual ha sido reconocido en la Sentencia de Casación N° 1731-2007 LIMA y en la Sentencia de la Sala Civil de la Corte Suprema de Justicia de la República recaída en el Expediente N° 115-97.

Que indica que la Administración impuso la sanción de multa materia de impugnación sin haber seguido el procedimiento administrativo sancionador previo que exige la Ley de Procedimiento Administrativo General y que, conforme a la Constitución y al desarrollo jurisprudencia del Tribunal Constitucional, constituye una garantía mínima del debido procedimiento.

Que agrega que la previsión legal contenida en la Quinta Disposición Complementaria y Final del Decreto Legislativo N° 1311 carece de validez constitucional al restringir las garantías mínimas de todo procedimiento sancionador e incorporar un trato diferencial en atención a la entidad que ejerce la potestad sancionadora, toda vez que pretende dispensar a la SUNAT, al Tribunal Fiscal y a otras Administraciones Tributarias, de la aplicación del procedimiento sancionador previo contenido en el artículo 246 de la Ley del Procedimiento Administrativo General y, en ese sentido, invoca la falta de validez constitucional de la citada Disposición Complementaria y Final y solicita que se declare la nulidad de la actuación de la Administración al pretender imponer la sanción de la multa impugnada.

Que manifiesta que la apelada incurre en error material al disponer que se prosiga con la cobranza de la deuda tributaria impugnada, toda vez que esta ha sido cancelada por la recurrente[1] y que mediante Carta N° la Administración ha reconocido tal situación.

Que mediante escrito de alegatos (folios 705 a 719), la recurrente reitera que la Administración ha excedido su facultad de reexamen, dado que modificó el motivo determinante del reparo por el concepto de costo diferido por efecto de la aplicación de NIIF 15 - siendo que en dicho caso considera que ha cumplido con sustentar debidamente la deducción por tal concepto pues presentó el contrato de compraventa celebrado con

Que asimismo, en el caso del reparo por mayor valor de lotes industriales reitera que la Administración en la resolución apelada ha cambiado el fundamento del reparo, pues mientras que en el procedimiento de fiscalización se consideró como motivo determinante de la acotación la falta de acreditación del costo de adquisición (costo histórico) en la resolución apelada se determinó que no se había sustentado el tratamiento contable del valor razonable, excediendo de esa manera los alcances de lo dispuesto en el artículo 127 del Código Tributario, por lo que considera que en virtud del acápite N° 76 del Glosario de Fallos del Tribunal Fiscal, corresponde declarar la nulidad de la Resolución de Intendencia y dejar sin efecto la resolución de determinación impugnada. Cita las Resoluciones N°

Que por otro lado, en relación al citado reparo, la recurrente refiere que ha acreditado con documentación sustentatoria el valor histórico de los predios que componen las inversiones inmobiliarias por SUBLOTE B

[1] A pesar de discrepar de la posición de la Administración.

Predio Rústico Salinas, SUBLOTE 2 - Terreno Rústico, SUBLOTE 14 - Etapa Terreno Rústico, SUBLOTE 27 - Etapa Terreno Rústico, SUBLOTE 1A - Área Remanente Terreno, SUBLOTE Flor de Nieve y Lurín - Lima Terreno.

Que indica que en el caso del SUBLOTE Flor de Nieve, como se desprende de la página 27/31 del Resultado del Requerimiento N° la Administración verificó que la partida electrónica asociada a dicho predio acreditaba el costo de adquisición (S/ 220,574), lo cual, aunado al informe de tasación emitido por determinaba que el mayor valor del predio ascendía a S/ 76,693,750 (S/ 76,914,324 menos S/ 220,574); importe respecto del cual no formuló reparo, como se desprende de la página 31/31 del citado resultado de requerimiento, por lo que considera que la Administración durante el procedimiento de fiscalización estableció que la partida electrónica es el medio probatorio idóneo para acreditar el costo de adquisición (valor histórico) de los inmuebles materia de examen.

Que manifiesta que varios de los inmuebles observados tuvieron independizaciones (lotes de "Etapa Terreno Rústico Lurín" y "Área Remanente - Lurín"), tal como se advierte de las partidas registrales presentadas durante la fiscalización, habiendo presentado en reclamación la Partida Electrónica N° de la que provienen varias partidas, por lo que deben ser merituadas.

Que reitera haber sustentado debidamente el tratamiento contable del registro del "valor razonable" y que este corresponde a un monto que financieramente es determinado para llegar a un importe objetivo y de mercado, siendo que la empresa . emitió informe de Valorización por cada uno de los inmuebles.

Que anota que la normativa del ITAN no ha previsto que la base imponible se deba determinar considerando una medición distinta del costo histórico y que en caso se contabilice los activos a un valor distinto del histórico, como es el valor razonable, este debe ser excluido, para lo cual cita las Resoluciones N°

Que por su parte, la Administración en cuanto al reparo por maquinarias y equipos no menores a 3 años de antigüedad señala que la recurrente no expuso argumento alguno ni presentó documentación que acredite la referida deducción.

Que sobre la acotación del mayor valor de lotes industriales refiere que de la evaluación de la documentación presentada por la recurrente se verifica que no ha proporcionado durante la fiscalización y en la instancia de reclamación documentación adicional que permita evidenciar el tratamiento contable del valor histórico y de realización de los predios observados, esto es, la forma en que los terrenos fueron contabilizados en cuanto a su reconocimiento a valores históricos y de realización; así como la medición posterior a dichos reconocimientos, entre otros elementos, imposibilitando de esa manera la evaluación y validación de dichos valores y de los ajustes contables por mayor valor razonable, por lo que consideró que la deducción a la base del Impuesto Temporal a los Activos Netos, por el concepto de incremento al valor razonable de los lotes industriales por la suma de S/ 518 505 090,00, no se encontraba sustentada.

Que respecto a la observación por el costo diferido por efecto de la aplicación de la NIIF 15, manifiesta que, si bien de acuerdo con el contrato de compraventa suscrito entre la recurrente y Corporación Aceros Arequipa S.A. el importe deducido de la base imponible del Impuesto Temporal a los Activos Netos correspondería a un costo diferido por efecto de la aplicación de la NIIF 15 relacionado a obras de habilitación urbana en favor de la citada corporación, la recurrente no presentó documentación que acredite la estimación de dicho importe.

Que en su escrito de alegatos (folios 693 y 694), la Administración solicita que se tenga en cuenta las razones y argumentos contenidos en la resolución de intendencia apelada.

Que sobre la nulidades alegadas por la recurrente respecto de los reparos por mayor valor de lotes industriales y costo diferido por efecto de la aplicación de la NIIF 15 - Corporación Aceros Arequipa S.A.

señala que de la revisión de la resolución de apelada no se advierte que la Administración haya modificado el sustento de los referidos reparos; no obstante, en el supuesto negado que se considere de que en la instancia de reclamación se modificó el sustento de los citados reparos y por tanto incurrió en vicios de nulidad corresponde que en aplicación de lo dispuesto en el último párrafo del artículo 150 del Código Tributario declare la nulidad de la resolución de intendencia impugnada en el extremo de los citados reparos y se pronuncie sobre el fondo del asunto en caso de contar con los elementos suficientes para ello, o de lo contrario disponer la reposición del procedimiento al momento en que se produjo el vicio de nulidad.

Que de autos se tiene que mediante Carta N° y Requerimiento N° notificados el 30 de setiembre de 2020 (folios 101, 102, 104 y 105), la Administración inició un procedimiento de fiscalización parcial a la recurrente, con relación al Impuesto Temporal a los Activos Netos (ITAN) de marzo 2019, siendo el elemento del tributo a fiscalizar el Activo del Impuesto Temporal a los Activos Netos y el aspecto contenido en el elemento a fiscalizar las deducciones de la base imponible Impuesto Temporal a los Activos Netos.

Que como resultado del mencionado procedimiento de fiscalización, la Administración emitió la Resolución de Determinación N° y la Resolución de Multa N° materia de impugnación (folios 533 a 538), al efectuar reparos a la base imponible del ITAN del periodo de marzo 2019 por maquinarias y equipos con antigüedad menor a 3 años de antigüedad, mayor valor de lotes industriales y no acreditar la estimación de ingresos NIIF 15 con documentación sustentatoria, así como detectó la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario.

Que de lo expuesto, se tiene que la materia controvertida en el presente caso consiste en determinar si los mencionados reparos y la sanción de multa vinculada se encuentran conforme a ley.

Resolución de Determinación N°

Que conforme se aprecia de los Anexos N° 01 y 02 a la Resolución de Determinación N° (folios 533 y 534/reverso), la Administración reparó la base imponible del ITAN de marzo de 2019 por concepto de maquinarias y equipos con antigüedad menor a 3 años de antigüedad, mayor valor de lotes industriales y no acreditar la estimación de ingresos NIIF 15 con documentación sustentatoria, por los importes de S/ 148 911,00, S/ 518 506 090,00 y S/ 18 808,302,00, respectivamente.

- **Valor de Maquinaria y equipo con antigüedad menor a 3 años**

Que mediante el Anexo N° 01 al Requerimiento N° (folios 131 y 132) la Administración comunicó a la recurrente que, con el Requerimiento N° (folio 104), le solicitó que sustente con documentación las deducciones efectuadas a la base imponible del ITAN de marzo 2019 y si bien mediante escrito de respuesta al citado requerimiento (folio 125) refirió que las deducciones estaban conformadas, entre otros, por maquinarias y equipos que no tienen una antigüedad superior a los tres (3) años, por la suma de S/ 148 911,00, no presentó documentación alguna que acredite su afirmación, por lo que se le reiteró que cumpla con presentar la documentación solicitada.

Que en respuesta al citado requerimiento, la recurrente presentó un escrito el 26 de noviembre de 2020 (folio 231), en el que manifiesta que no cuenta con información que sustente la deducción.

Que en el resultado del citado requerimiento (folios 513 y 514/reverso), la Administración dejó constancia del escrito presentado por la recurrente y precisó que este sería evaluado en el Requerimiento N° en este sentido, mediante el Anexo N° 01 de este último requerimiento (folio 134), le requirió que sustente con escrito y con la documentación pertinente la deducción por maquinarias y equipos que no tienen una antigüedad mayor a 3 años, como comprobantes de pago, escrituras públicas, informes de tasación, contratos de compraventa, asientos contables, entre otros.

Que en respuesta al Requerimiento N° la recurrente presentó un escrito de fecha 27 de noviembre de 2020 (folio 491/reverso), en el que reitera que no cuenta con documentación que sustente la deducción.

Que en el Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° (folio 519) la Administración, al considerar que la recurrente no presentó documentación alguna que sustente la observación, mantuvo el reparo.

Que el primer párrafo del artículo 1 de la Ley que crea el Impuesto Temporal a los Activos Netos, aprobada por la Ley N° 28424, establece que el citado impuesto es aplicable a los generadores de renta de tercera categoría sujetos al régimen general del Impuesto a la Renta, y que se aplica sobre los Activos Netos al 31 de diciembre del año anterior, surgiendo la obligación al 1 de enero de cada ejercicio.

Que de conformidad con el inciso b) del artículo 5 de la anotada ley, no se considerará en la base imponible del Impuesto el valor de las maquinarias y equipos que no tengan una antigüedad superior a los tres (3) años.

Que en tal sentido, al no haber sustentado la recurrente la deducción efectuada a la base imponible del ITAN del periodo de marzo 2019 sino que, por el contrario, ha indicado que no contaba con documentación que acredite tal deducción por la suma de S/ 148 911,00, corresponde mantener el reparo y confirmar la apelada en este extremo.

- **No acreditar la estimación de ingresos NIIF 15 con documentación sustentatoria**

Que mediante el Anexo N° 01 al Requerimiento N° (folio 131), la Administración comunicó a la recurrente que debido a que no presentó la documentación que sustente la deducción a la base imponible del ITAN relacionada con la estimación de reconocimiento de ingresos por NIIF 15, le reitera que presente la documentación que acredite tal deducción como comprobantes de pago, escrituras públicas, contrato de compraventa, asientos contables, cálculos de la estimación, entre otros.

Que en respuesta al anotado requerimiento, la recurrente presentó un escrito el 26 de noviembre de 2020 (folio 231), adjuntando asientos contables y los contratos de los clientes, entre estos, Corporación Aceros Arequipa S.A. relacionados al reconocimiento de la NIIF15.

Que en el resultado del aludido requerimiento (folios 513 y 514/reverso), la Administración dejó constancia del escrito y documentación presentados por la recurrente y precisó que estos serían evaluados en el Requerimiento N° en ese sentido, a través del Anexo N° 01 de este último requerimiento (folio 134), le solicitó que sustente mediante escrito y con la documentación pertinente como comprobantes de pago, escrituras públicas, informes de tasación, contratos de compraventa, asientos contables, entre otros, la deducción por estimaciones de reconocimiento NIIF 15.

Que en respuesta al citado Requerimiento N° , la recurrente presentó un escrito el 27 de noviembre de 2020 (folio 490), en el que refiere que presenta los asientos contables, detalle del costo de habilitación urbana y los contratos de clientes que sustentaría la obligación de desempeño, pendiente de cumplir.

Que en el resultado del citado requerimiento (folios 518, 519 y 527 a 530) la Administración comunicó a la recurrente que del escrito y documentación presentados en virtud del Requerimiento N° se aprecia cuadros en los que observa que la estimación por reconocimiento de la NIIF 15, se encuentra conformada, entre otros, por el costo diferido por efecto de la aplicación de NIIF 15 - Corporación Acero Arequipa ascendente a S/ 18 808 302,00, producto de la venta de un terreno de 328 515,32 m2, por el cual según indica la recurrente generó ingresos por US$ 17 522 500,80 (S/ 58 647 810,18).

Que menciona que la recurrente para sustentar el costo diferido deducido en la base imponible del ITAN, presentó la Minuta de compraventa - Aceros Arequipa, que contiene el contrato de compraventa

garantizada con Reserva de Propiedad celebrado con la empresa , en el cual verificó que la recurrente vendió el lote denominado Lote 1 de la Manzana 17 que tiene un área de 15 204,38 m2 por la suma de US$ 1 794 116,84, esto es, un importe menor al costo deferido deducido y a una empresa distinta a Corporación Aceros Arequipa S.A.. Además, señala que, si bien presentó otros contratos de compraventa celebrados con algunos clientes, estos no guardan relación con la venta realizada a Aceros Arequipa, por lo que considera que no se verificó la venta del terreno de un área de 328 515,32 m2, en consecuencia, no se encuentra acreditada la deducción a la base imponible por el concepto de costo diferido por la suma de S/ 18 808 302,00.

Que asimismo, se aprecia que la Administración dejó constancia del escrito presentado por la recurrente en respuesta al Requerimiento N° e indica que aquella no presentó documentación alguna que sustente el costo diferido por efecto de la aplicación de la NIIF 15 - Corporación Aceros Arequipa S.A., así como tampoco los asientos contables como indicó, sino unos cuadros a los que denomina como asientos contables.

Que previamente corresponde emitir pronunciamiento sobre la nulidad deducida por la recurrente referida a que en la resolución apelada, contrariamente a lo afirmado en el procedimiento de fiscalización, se reconoce que presentó el Contrato de Compraventa celebrado con su cliente Corporación Aceros Arequipa S.A., y modifica la acotación señalando que no presentó la documentación que acredite la estimación del importe deducido de la base imponible del Impuesto Temporal a los Activos Netos correspondiente al costo diferido por efecto de la aplicación de la NIIF 15.

Que según el artículo 127 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, el órgano encargado de resolver se encuentra facultado para hacer un nuevo examen completo de los aspectos del asunto controvertido, hayan sido o no planteados por los interesados, llevando a efecto cuando sea pertinente nuevas comprobaciones; y dispone que mediante la facultad de reexamen el órgano encargado de resolver solo puede modificar los reparos efectuados en la etapa de fiscalización o verificación que hayan sido impugnados, para incrementar sus montos o para disminuirlos.

Que de acuerdo con la parte pertinente del artículo 141 del referido Código Tributario, señala que no se admitirá como medio probatorio, bajo responsabilidad, el que habiendo sido requerido por la Administración Tributaria durante el proceso de verificación o fiscalización, no hubiera sido presentado y/o exhibido, salvo que el deudor tributario pruebe que la omisión no se generó por su causa o acredite la cancelación del monto reclamado vinculado a las pruebas presentadas actualizado a la fecha de pago, o presente carta fianza bancaria o financiera por dicho monto, actualizada hasta por seis (6) meses o nueve (9) meses tratándose de la reclamación de resoluciones emitidas como consecuencia de la aplicación de las normas de precios de transferencia, posteriores a la fecha de la interposición de la reclamación

Que al respecto, de la revisión del Resultado del Requerimiento N° (folios 518 y 519), se verifica que los contratos que la recurrente adjuntó durante el procedimiento de fiscalización para sustentar el reparo no guardaban relación con la deducción costo diferido por la aplicación de la NIIF 15 – . . . por el importe de S/ 18 808 302,00 y que por tanto no se encontraba acreditada la deducción a la base imponible del ITAN por dicho monto, esto es, se deja constancia que la recurrente no presentó el contrato que habría suscrito con la referida corporación.

Que de otro lado, de autos se aprecia que a su recurso de reclamación, la recurrente adjuntó el Anexo 10 del contrato de compraventa suscrito con la (folios 4 y 19 a 32), entre otros, efectuando el pago de la deuda impugnada como da cuenta la Administración en la resolución apelada (folios 553 y 554/reverso), por lo que procedió a su análisis (folios 549 y 550), precisando que *"si bien de acuerdo al contrato de compraventa presentado el importe deducido de la base imponible del ITAN correspondería a un costo diferido por efecto de la aplicación de la NIIF 15 relacionado a obras de habilitación urbana favor de la Corporación Aceros Arequipa S.A., el recurrente no presentó documentación que acredite la estimación de dicho importe"*, por lo que mantuvo el reparo.

Que de lo reseñado se aprecia que la Administración, a raíz de la documentación presentada en reclamación efectuó su análisis, al haber cumplido la recurrente con lo establecido en el artículo 141 del Código Tributario, antes glosado, y por ello emitió pronunciamiento sobre el aludido contrato y la documentación adicional presentada, procediendo a mantener el reparo, al considerar que no se encontraba sustentada la deducción observada, por tal motivo no se aprecia que se hubiese producido un cambio de fundamento del reparo, sino que a raíz de la presentación del aludido contrato, emitió pronunciamiento al respecto en la apelada.

Que por lo expuesto, no resulta atendible la nulidad deducida ni aplicable la jurisprudencia invocada y, al haberse desestimado dicha nulidad, procede emitir pronunciamiento sobre el reparo por no haberse acreditado la estimación de ingresos en aplicación de la NIIF 15, ascendente al importe de S/ 18 808 302,00.

Que al respecto, el primer párrafo del artículo 4 de la Ley que crea el Impuesto Temporal a los Activos Netos, aprobada por la Ley N° 28424, establece que la base imponible del Impuesto está constituida por el valor de los activos netos consignados en el balance general ajustado según el Decreto Legislativo N° 797, cuando corresponda efectuar dicho ajuste, cerrado al 31 de diciembre del ejercicio anterior al que corresponda el pago, deducidas las depreciaciones y amortizaciones admitidas por la Ley del Impuesto a la Renta.

Que el inciso a) del artículo 4 del Reglamento de la Ley del Impuesto Temporal a los Activos Netos, aprobada por el Decreto Supremo N° 025-2005/EF, establece que para efectos del cálculo de la base imponible del citado impuesto; tratándose de contribuyentes obligados a efectuar el ajuste por inflación del balance general de acuerdo a las normas del Decreto Legislativo Nº 797, cuando corresponda efectuar dicho ajuste, será el valor de los activos netos que figure en el balance cerrado al 31 de diciembre del ejercicio anterior y se actualizará al 31 de marzo del año al que corresponde el pago, de acuerdo a la variación del Índice de Precios al Por Mayor (IPM) que publique el Instituto Nacional de Estadística e Informática. En los demás casos, el monto a considerar será a valores históricos.

Que el numeral 3.1 del artículo 3 de la Resolución de Superintendencia N° , que aprobó las disposiciones para la declaración y pago del ITAN, dispone que a partir del ejercicio 2009, el monto del ITAN se determinará sobre la base del valor histórico de los activos netos de la empresa, según balance cerrado al 31 de diciembre del ejercicio anterior al que corresponda el pago, y que para determinar el valor de los activos netos deberán considerarse las deducciones previstas en el artículo 5 de la ley.

Que este Tribunal mediante la Resolución N° señaló que debe entenderse que el valor histórico está referido al importe que sirve de base contable para el reconocimiento de una partida en los estados financieros, el cual proviene del valor de adquisición (ya sea a título oneroso o gratuito), producción o construcción, según corresponda.

Que sobre el particular, obra en autos la hoja de trabajo de ajustes para la determinación la base imponible del ITAN de marzo 2019 (folio 565), en el que se observa que considera como deducción el importe de S/ 18 808 302,00 por el concepto de NIIF 15 - Aceros Arequipa.

Que en sus escritos de respuesta a los Requerimientos N° precedentemente citados; así como en sus recursos de apelación y reclamación (folios 5/reverso y 640/reverso) la recurrente refirió que la aludida deducción corresponde al registro de costos diferidos por la estimación del reconocimiento de la NIIF 15 producto de la obligación de desempeño en favor de su cliente que aún se encuentra pendiente de cumplir.

Que a fin de sustentar su afirmación, la recurrente presentó en la etapa de reclamación el Contrato de compraventa celebrado el 13 de diciembre de 2018, con (folios 24 a 32/reverso), en el que se establece que la primera da en venta real y enajenación total perpetua y

definitiva en favor de la segunda el SUBLOTE ACEROS con un área bruta de 328 515,32 m2 por un valor de US$ 17 522 500,80.

Que asimismo, se prevé que la recurrente tiene, entre otras obligaciones, ejecutar la independización registral del SUBLOTE ACEROS en el Registro de Predios de Lima, realizar el procedimiento de habilitación urbana de tipo industrial con zonificación 12 y obtener el levantamiento de la hipoteca, los cuales se llevarían a cabo conforme con el cronograma contemplado en el Anexo N° 4 del aludido contrato.

Que de la revisión citado Anexo N° 4 - Cronograma de Trámites a cargo de la Vendedora[2] (folio 19), se aprecia el cronograma de actividades con fines de la habilitación urbana que comprende: i) la firma del contrato (diciembre 2018); Independización de lote rústico (diciembre 2018 a abril 2019); iii) Aprobación de Expediente de Habilitación Urbana (marzo a agosto de 2019); iv) ejecución de obra de Habilitación Urbana (setiembre 2019 a mayo 2020); v) Recepción de obras de habilitación Urbana (junio 2020); y iv) Independización en Registros Públicos de HU (julio a setiembre 2020).

Que también se advierte que presentó un cuadro por la valorización del costo de obra estimado vinculado a las labores de habilitación urbana por el SUBLOTE ACEROS (folio 18/reverso) en el que se aprecia el presupuesto inicial a enero de 2019 que comprende las erogaciones que se realizaría por el proyecto de habilitación, estimando un importe de S/ 18 535 523,73; precisándose que el presupuesto de la inversión estimada a la fecha resulta un valor de S/ 18 245 488,18.

Que adjuntó a dicho cuadro una Liquidación Final del Contrato de ejecución de obra por S/ 5 772 321,58, Órdenes de cambio al contrato de fecha 29 de setiembre y 7 de diciembre de 2020, Valorizaciones N° de fecha 26 de diciembre de 2019 y 5 de diciembre de 2020 y Valorización Adicional N° 01-2020 (folios 15 a 17) documentos en los que se detallan los trabajos ejecutados, facturados y pagados por las obras para la habilitación urbana.

Que de la evaluación de la documentación antes descrita, se tiene que la recurrente en virtud del contrato de compraventa celebrado con su cliente efectuó la venta del SUBLOTE ACERO de un área de 328 515,32 m^2 por un valor de US$ 17 522 500,00, por el cual se obligó a efectuar actividades como la independización del predio, la habilitación urbana y el levantamiento de la hipoteca, las que se realizarían en virtud de un cronograma a partir de marzo 2019 hasta setiembre de 2020.

Que como se puede advertir, al cierre del ejercicio 2018, la recurrente aún no había ejecutado la obra de habilitación urbana, pues solamente había determinado, conforme con el cuadro antes citado, la valorización del presupuesto de la obra, esto es, aún no se había incurrido en los costos para la implementación de la obra, pues del citado contrato y demás documentación presentada por la recurrente se advierte que la ejecución de la obra para la habilitación urbana comenzaría en marzo de 2019, esto es, una fecha posterior al cierre del ejercicio 2018, por lo que el costo reconocido como activo en este último ejercicio correspondía al registro de una estimación por la ejecución de la citada obra.

Que ahora bien, la Administración en la resolución apelada (folios 549 y 550) anota que en los párrafos 91 y 92 de la NIIF 15 - Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes, se señala que una entidad reconocerá como un activo los costos incrementales de obtener un contrato con un cliente si la entidad espera recuperar dichos costos; precisándose que se debe considerar como costos incrementales a aquellos en que incurre una entidad para obtener un contrato con un cliente en los que no habría incurrido si el contrato no se hubiera obtenido (por ejemplo, una comisión de venta).

Que como se puede apreciar de la citada NIIF, los costos que deben activarse son aquellos en los que una empresa incurrió para obtener un contrato con un cliente, los cuales espera recuperar; sin embargo, de lo actuado en el caso de autos, se tiene que los costos que la recurrente registró como obligaciones a

[2] La recurrente.

que se comprometió en el contrato de compraventa celebrado con , al haber sido determinados mediante una estimación, por la ejecución de la obra de saneamiento y habilitación urbana del predio por lo que no correspondía que sean considerados dentro del activo neto para establecer la base imponible del ITAN del periodo de marzo 2019, por cuanto no se trata de costos realmente incurridos conforme lo requiere la NIIF 15, en los párrafos antes citados.

Que así, si bien se advierte que en la ejecución de la obra para la habilitación urbana materia de análisis se realizaron obras adicionales que se efectuaron hasta diciembre de 2020, tal como lo advierte la Administración al evaluar la documentación presentada por la recurrente, ello no enerva que al cierre del ejercicio 2018 el costo diferido registrado por la recurrente obedezca a una estimación contable por la valorización de las obras que se llevarían a cabo a partir de marzo de 2019, conforme con el cronograma adjunto al contrato de compraventa.

Que por lo tanto, al haber sustentado la Administración el reparo en lo dispuesto en la NIIF 15, sin tener en consideración que la deducción a la base imponible del ITAN del periodo de marzo 2019 correspondía a una estimación contable de los costos que incurriría entre los ejercicios 2019 y 2020, posteriores a aquel que debía tomarse en cuenta (2018), se tiene que el reparo no se encuentra debidamente sustentado, por lo que corresponde levantarlo y revocar la apelada en este extremo.

Que dado el sentido del fallo, carece de relevancia emitir pronunciamiento respecto de los demás argumentos planteados por la recurrente.

- **Mayor valor lotes industriales**

Que mediante el Anexo N° 01 al Requerimiento N° (folio 131), la Administración comunicó a la recurrente que debido a que no presentó la documentación que sustente la deducción a la base imponible del ITAN relacionada con el ajuste contable por valor razonable, se le reitera que presente la documentación que sustente el valor histórico y ajustado del activo fijo al 31 de diciembre de 2018, comprobantes de pago, escrituras públicas, contrato de compraventa, informes de tasación, asientos contables, cálculos de la estimación, entre otros, que sustenten los cálculos realizados y deducidos materia de observación.

Que en respuesta al citado requerimiento, la recurrente presentó un escrito el 26 de noviembre de 2020 (folio 231/reverso), en el que señala que presenta información relacionada al costo de venta de los lotes vendidos y respecto del mayor valor, el Memorándum de Gerencia del valor razonable de las propiedades de inversión y contratos de los principales clientes.

Que en el resultado del aludido requerimiento (folios 513 y 514/reverso), la Administración dejó constancia del escrito y documentación presentados por la recurrente y precisó que estos serían evaluados en el Requerimiento N° en este sentido, mediante el Anexo N° 01 de este último requerimiento (folio 134), le solicitó que presente y/o proporcione un escrito en el que se señale el sustento y la base legal respectiva, así como la documentación fehaciente que le permita realizar la deducción por el mayor valor en los lotes industriales, tales como documentación que acredite el valor histórico y ajustado del activo fijo al 31 de diciembre de 2018, comprobantes de pago, escrituras públicas, informes de tasación, contratos de compraventa, asientos contables, cálculos de la estimación, entre otros.

Que en respuesta al citado Requerimiento N° la recurrente presentó un escrito el 27 de noviembre de 2020 (folio 490), al que adjunta documentación relacionada con la determinación, aprobación y contabilización del valor razonable de los predios.

Que en el resultado del citado requerimiento (folios 518, 519 y 527 a 530) la Administración comunicó a la recurrente que, de la revisión del escrito y documentación presentada, se tiene que para sustentar el mayor valor de los SUBLOTES Predio Rústico Las Salinas, Terreno Rústico Lurín, Etapa Terreno Rústico Lurín y A1 Área Remanente, Etapa Lurín, por el importe total de S/ 518 505 090,00, solo presentó las

valorizaciones del ejercicio 2018, mas no acreditó con documentación fehaciente el valor histórico de los aludidos SUBLOTES al 31 de diciembre de 2018, y que las tasaciones presentadas no permiten verificar ni cuantificar la provisión del valor razonable que habría determinado por los referidos predios al 31 de diciembre de 2018.

Que del Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° (folios 516 a 518) se aprecia que de la hoja de trabajo de ajustes para la determinación la base imponible del ITAN de marzo 2019 (folio 565), la Administración observó las deducciones por los conceptos de Terrenos - Edificaciones Valor Razonable, Prov. Inm. Obra HU Lotes Ind. y mayor valor existencias al 31 de diciembre de 2018, por los importes de S/ 429 222 303,00, S/ 102 850 485,00 y S/ 63 126 052,00, respectivamente, siendo que a la suma de estos importes le dedujo la suma de S/ 76 693 750,00, al considerar que la recurrente sustentó el valor razonable del SUBLOTE Flor de Nieve, manteniendo la observación por la suma de S/ 518 505 090,00; importe que según documentación presentada por la recurrente correspondería a los SUBLOTES: B - Predio Rústico Las Salinas, 2 - Terreno Rústico Lurín, 14 - Etapa Terreno Rústico Lurín, 27 - Etapa Terreno Rústico Lurín y 1A - Área Remanente, Etapa Lurín. Cabe indicar que precisó que por el Predio Almonte (Parte Remanente) se determinó un menor valor al 31 de diciembre de 2018, (S/ 9 141 618,00)[3], por lo que no existiría una provisión por mayor valor razonable por el citado predio.

Que previamente corresponde emitir pronunciamiento con relación a la nulidad alegada por la recurrente, referida a que la Administración en la resolución apelada ha modificado la motivación o el fundamento del reparo efectuado en la resolución de determinación impugnada en este extremo, toda vez que ha mantenido la acotación al considerar que no sustentó el tratamiento contable del valor razonable; no obstante, durante el procedimiento de fiscalización el motivo determinante se circunscribe a la falta de acreditación del costo de adquisición (costo histórico), por lo que considera que se ha excedido la facultad de reexamen prevista en el artículo 127 del Código Tributario y por ello, debe declararse la nulidad de la resolución de intendencia impugnada y dejar sin efecto la resolución de determinación en el extremo del presente reparo.

Que sobre el particular, la Administración en el procedimiento de fiscalización reparó la deducción a la base imponible del ITAN del periodo de marzo de 2019, al determinar que la recurrente no acreditó el costo histórico de los activos materia de observación y si bien presentó documentación que acreditaría el valor razonable de dichos activos (tasaciones), el Registro de activos fijos al 31 de diciembre de 2018, las fichas registrales que dan cuenta de la independización de parte del terreno de los predios y los Estados Financieros auditados de los ejercicios 2013 al 2016 y 2018, de dicha documentación no es posible verificar ni cuantificar la provisión del valor razonable que habría efectuado por los aludidos activos, pues no presentó otra documentación que sustente los cálculos realizados para su determinación, el costo histórico y la provisión respectiva.

Que en la resolución apelada (folios 550 y 551), la Administración señala que la recurrente no presentó información que sustente la forma en que los terrenos fueron contabilizados en cuanto a su reconocimiento a valores históricos y valores de realización, la medición posterior a dichos reconocimientos, entre otros, elementos contables, situación que imposibilitó la evaluación y validación de los valores históricos, los valores de realización y los ajustes contables por el mayor valor deducido de los predios observados.

Que de lo actuado se tiene que, tanto en el procedimiento de fiscalización como en la instancia de reclamación, la Administración concluyó que la recurrente no presentó documentación que permita verificar, validar y cuantificar la provisión del valor razonable que habría efectuado la recurrente por los aludidos activos y que habría deducido de la base imponible del ITAN del periodo de marzo 2019, pues no acreditó el costo histórico de dichos activos.

Que en efecto, en el procedimiento de fiscalización la Administración consideró que la recurrente no sustentó el costo histórico de los activos observados, en la medida que la información proporcionada no le

[3] Importe resultante de restar al valor de tasación por el monto de S/ 298 008 381,00 el costo de adquisición (valores históricos) por S/ 307 149 999,00.

permitía verificar y cuantificar la provisión del valor razonable que habría efectuado por los aludidos activos, para lo cual debía presentar documentación adicional que acredite los cálculos realizados para su determinación y la provisión contable respectiva, esta última no solo del registro contable del valor razonable sino también del histórico a partir de la adquisición de los predios, lo que denotaría el tratamiento contable que aplicó la recurrente, aspecto que fue tomado en cuenta en resolución apelada, por lo que no se advierte un cambio de fundamento y, en consecuencia, no resulta atendible la nulidad alegada por la recurrente, al no haberse vulnerado su derecho de defensa ni lo dispuesto en el artículo 127 del Código Tributario.

Que en tal sentido, no resulta aplicable la jurisprudencia invocada, correspondiendo dilucidar a continuación si el presente reparo se encuentra arreglado a ley.

Que el primer párrafo del artículo 4 de la Ley que crea el Impuesto Temporal a los Activos Netos, aprobada por la Ley N° 28424, establece que la base imponible del Impuesto está constituida por el valor de los activos netos consignados en el balance general ajustado según el Decreto Legislativo N° 797, cuando corresponda efectuar dicho ajuste, cerrado al 31 de diciembre del ejercicio anterior al que corresponda el pago, deducidas las depreciaciones y amortizaciones admitidas por la Ley del Impuesto a la Renta.

Que el inciso a) del artículo 4 del Reglamento de la Ley del Impuesto Temporal a los Activos Netos, aprobada por el Decreto Supremo N° 025-2005/EF, establece que para efectos del cálculo de la base imponible del citado impuesto; tratándose de contribuyentes obligados a efectuar el ajuste por inflación del balance general de acuerdo a las normas del Decreto Legislativo Nº 797, cuando corresponda efectuar dicho ajuste, será el valor de los activos netos que figure en el balance cerrado al 31 de diciembre del ejercicio anterior y se actualizará al 31 de marzo del año al que corresponde el pago, de acuerdo a la variación del Índice de Precios al Por Mayor (IPM) que publique el Instituto Nacional de Estadística e Informática. En los demás casos, el monto a considerar será a valores históricos.

Que el numeral 3.1 del artículo 3 de la Resolución de Superintendencia N° que aprobó las disposiciones para la declaración y pago del ITAN, dispone que a partir del ejercicio 2009, el monto del ITAN se determinará sobre la base del valor histórico de los activos netos de la empresa, según balance cerrado al 31 de diciembre del ejercicio anterior al que corresponda el pago, y que para determinar el valor de los activos netos deberán considerarse las deducciones previstas en el artículo 5 de la ley.

Que de otro lado, según el párrafo 4.55 del Marco Conceptual para la Información Financiera[4], la base o método de medición del costo histórico requiere que los activos se registren por el importe de efectivo y otras partidas pagadas, o por el valor razonable de la contrapartida entregada a cambio en el momento de la adquisición.

Que en la Resolución N° este Tribunal señaló que debe entenderse que el valor histórico está referido al importe que sirve de base contable para el reconocimiento de una partida en los estados financieros, el cual proviene del valor de adquisición (ya sea a título oneroso o gratuito), producción o construcción, según corresponda.

Que el párrafo 9 de la NIIF 13 - Medición del Valor Razonable[5] define al valor razonable como el precio que sería recibido por vender un activo o pagado por transferir un pasivo en una transacción ordenada entre participantes del mercado en la fecha de la medición; y el párrafo 15 dispone que una medición a valor razonable supondrá que el activo o pasivo se intercambia en una transacción ordenada entre participantes del mercado para vender el activo o transferir el pasivo en la fecha de la medición en condiciones de mercado presentes.

---

[4] Versión 2010. Oficializado mediante Resolución del Consejo Normativo de Contabilidad N° (26 de julio de 2014) aplicable para el ejercicio fiscalizado.

[5] Oficializada mediante Resolución del Consejo Normativo de Contabilidad N°

Que de acuerdo con los párrafos 20 y 21 de la NIIF 40 - Propiedades de Inversión[6], estas se medirán inicialmente al costo, siendo que los costos asociados a la transacción inicial se incluirán en la medición. El costo de adquisición de una propiedad de inversión comprenderá su precio de compra y cualquier desembolso directamente atribuible, como, por ejemplo, honorarios profesionales por servicios legales, impuestos por traspaso de las propiedades y otros costos asociados a la transacción.

Que el párrafo 33 de la citada NIIF, señala que, con posterioridad al reconocimiento inicial, la entidad que haya escogido el modelo del valor razonable medirá todas sus propiedades de inversión al valor razonable, excepto en los casos descritos en el párrafo 53.

Que por otro lado, de acuerdo con lo dispuesto en el numeral 2.2 del acápite 2 - Disposiciones Generales del Plan Contable General Revisado[7], en todos los casos, el registro contable debe sustentarse en documentación suficiente, muchas veces provista por terceros, y en otras ocasiones generada internamente.

Que por lo expuesto, las variaciones que surgen como consecuencia de los cambios en el valor razonable de las propiedades de inversión durante el transcurso de la vida del activo, si bien procuran reflejar el valor real de dicho activo, constituyen el resultado de una base contable de medición distinta al costo o valor histórico, este último tomado en cuenta para establecer el activo neto que es base para la determinación del ITAN, el cual debe estar debidamente sustentado.

Que para sustentar el mayor valor deducido, la recurrente presentó copia de los Estados Financieros Auditados desde el año 2013 a 2018 (folios 238 a 241, 389 a 391, 410 a 412, 432 a 435, 453 a 457, 475 y 476/reverso), en los que se aprecia que la recurrente consideró como parte del valor de Propiedades de Inversión, el cambio por el valor razonable, especificándose en la nota correspondiente[8] que el valor razonable ha sido determinado teniendo en consideración el estudio del mercado inmobiliario de la zona donde se ubica cada predio.

Que debe señalarse que si bien, en la hoja de trabajo de ajustes para la determinación la base imponible del ITAN de marzo 2019, anteriormente citada, la recurrente consignó como deducciones los conceptos de Terrenos - Edificaciones Valor Razonable, Prov. Inm. Obra HU Lotes Ind. y mayor valor existencia, de la revisión de los aludidos estados financieros auditados se advierte que el valor razonable se refleja en el rubro propiedades de inversión y no en inventarios.

Que como puede apreciarse de los citados informes de los Estados Financieros Auditados, solo se hace referencia a que en las propiedades de inversión se reflejó el cambio por el valor razonable de las propiedades, mas no se precisa el costo histórico por el cual se determinó el mayor valor razonable de los predios materia de observación.

Que también presentó el documento denominado Memorándum Valor Razonable de las Propiedades de Inversión Grupo Centenario, dirigido por el Comité de Revisión de los Valores Razonables de las Propiedades de Inversión al Comité de Auditoría, Auditores Externos (folio 143), en el que se menciona que el encargado de coordinar la tasaciones y valorizaciones para la determinación del valor razonable de las propiedades de inversión es el departamento de Contabilidad de Gestión, el cual solicita a tasadores independientes las valorización de las propiedades, los cuales proponen los valores razonables obtenidos al utilizar la información del grupo Centenario, así como información pública. Dichos valores son propuestos a los gerentes de cada negocio, que una vez revisados y ajustados son registrados en los libros contables de las empresas del aludido grupo. Acompañó a dicho memorándum, los Anexos 1, 1.1 y 4 (folios 141 y 142), en los que aprecia que por varias empresas, incluida la recurrente, se detalla el total ajustado por valor razonable (S/ 114 665 254,00), obtenido de la sumatoria de las empresas Prinsur - Almonte y Prinsur Macropolis por los importes de S/ 86 626 758,00 y S/ 28 038 495,00, respectivamente,

---

[6] Oficializada por la Resolución del Consejo Normativo de Contabilidad N°

[7] Aprobado por el Consejo Normativo de Contabilidad mediante la Resolución N° 041-2008-EF/94.

[8] Nota f) para el caso de los Estados Financieros al 31 de diciembre de los años 2017 y 2018 (folio 464).

los que a su vez fueron determinados de la comparación del valor en Libros y el valor razonable aprobado por comité al 31 de diciembre de 2018.

Que del citado memorándum y sus anexos se aprecia que tienen como objetivo formalizar la evaluación del valor razonable de las propiedades de inversión del grupo centenario, habiéndose determinado por cada empresa del grupo, dentro de ellas, la recurrente, el total ajuste del valor razonable de los predios; sin embargo, en estos documentos no se precisa el costo histórico que determinó el mayor valor materia de observación.

Que de igual forma, proporcionó Informes de Tasación de los predios SUBLOTE B del predio Rústico La Salinas - Lurín, SUBLOTE 1A, SUBLOTE 2 - Terreno Rústico de Lurín, SUBLOTE 14 - Etapa Terreno Rústico Lurín, SUBLOTE 27 - Etapa Terreno Rústico de Lurín y Predio Almonte U.C. 11258 del 31 de diciembre de 2012, 30 de junio de 2013, 30 de setiembre de 2014, 1 de octubre de 2015, 8 de junio, 10 y 11 de julio y 4 setiembre de 2018 (folios 254 a 332, 361 a 369 y 492 a 498), en los que se detalla las características de los predios como área, localización, linderos y medidas perimétricas, distribución entre otros, así como la valuación de dichos predios en US$ y S/, mas no se precisa ni se refleja el costo histórico de estos.

Que también presentó copia de las Partidas Registrales N° (folios 335 a 349/reverso y 354 a 360) en los que se referencia la descripción del SUBLOTE B - Predio Rústico Las Salinas, SUBLOTE 2 - Terreno Rústico Lurín, SUBLOTE 14 - Etapa Terreno Rústico Lurín, SUBLOTE 27 - Etapa Terreno Rústico Lurín SUBLOTE 1A - Área Remanente, Etapa Lurín y Predio Almonte; el acto de la independización de parte de los terrenos rústicos; las áreas que fueron independizadas, el área remanente, entre otros; sin embargo, no se aprecia la información relacionada con el costo de adquisición o valuación de los terrenos remanentes (aquellos que no se encontraban aún independizados); y si bien por la Partida Registral N° relacionada con el SUBLOTE B – Predio Rústico Las Salinas Lurín (folio 359), se advierte que el precio del predio por un total de 32 019,00 m^2 ascendió a US$ 1 248 741,00, ello por sí solo no permite acreditar que el costo histórico del área remanente (después de la independización) de dicho predio por 20 719,00 m2 corresponda a la parte proporcional del precio inicial, pues teniendo en cuenta que la escritura de adquisición es del 9 de julio de 2010, bien podría en el tiempo haberse incrementado el costo del predio por erogaciones como honorarios profesionales, gastos notariales, entre otros, por lo que se requería que la recurrente presente los asientos contables, así como la documentación de posibles ajustes realizados a dicho costo histórico, de tal manera que permita verificar las diferencias por el mayor valor contabilizado producto de la determinación del mayor razonable del predio.

Que igualmente, se aprecia que presentó la Partida Registral N° (folios 60 a 81), en la que se aprecia que la recurrente adquirió según escritura pública del 20 de febrero de 1997 un terreno rústico de 863,64 ha., por el importe de US$ 585 902,00, el cual fue objeto de un planeamiento integral aprobado por la Municipalidad de Lurín, destinándose 657,45 ha. A zona residencial, 117,18 ha. a zona de habilitación recreacional y 89,02 ha. a circulación; precisándose además que parte del terreno fue independizado en el SUBLOTE 1-A Terreno Rústico de Lurín, por un área de 20,06 ha., SUBLOTE 2 – Terreno Rústico de Lurín por un área de 42,68 ha, SUBLOTE 14 – Terreno Rústico Lurín con un área de 207 497,29 m2 y SUBLOTE 27 -Terreno Rústico Lurín con un área de 58 532,63 m2, conforme se advierte de las partidas registrales detalladas en el considerando anterior; no obstante, dichos documentos por sí solos no permiten determinar el valor histórico por cada uno de los predios materia de observación, pues no se acompañó documentación que evidencie el desmembramiento del costo del terreno inicial, así como si este se incrementó producto de erogaciones para la adecuación de los terrenos tales como honorarios profesionales, gastos notariales entre otros, por ello resultaba necesario que se presente los asientos contables u otra documentación que acompañada a la documentación antes citada sustente el valor histórico y ajustado del activo fijo, como cuadros que evidencien el movimiento del valor de dichos predios en el tiempo; así como los ajustes que podrían haberse efectuado, entre otros, lo que no hizo la recurrente en el presente caso a pesar de haber sido expresamente requerida por la Administración.

Que por otro lado, a efecto de sustentar el costo histórico, la recurrente en su recurso de reclamación señala lo siguiente:

- En el caso del SUBLOTE B – Predio Rústico Las Salinas, conforme con la Partida Registral N° adquirió un terreno de 32 019,80 m2 por el importe de US$ 1 248 741,00, el cual sufrió una independización quedando un remanente de 20 719,00 m2, por lo que el valor histórico de esta última ascendería a S/ 2 265 778,00, teniendo en cuenta que se aplicó un tipo de cambio de T/C 2,804.

  Sobre el particular, conforme se indicó precedentemente, dicha partida por sí sola no permite acreditar que el costo histórico del área remanente (después de la independización) de dicho predio corresponda a la parte proporcional del precio inicial, pues bien podría haberse modificado en el tiempo, teniendo en cuenta que la escritura de adquisición es del 9 de julio de 2010; así, podría haberse incrementado el costo del predio por erogaciones como honorarios profesionales, gastos notariales, entre otros, por lo que se requería que la recurrente presente los asientos contables, y la documentación de posibles ajustes realizados a dicho costo histórico, de tal manera que permita verificar las diferencias por el mayor valor contabilizado producto de la determinación del valor razonable del predio.

- En el caso de los SUBLOTES 1-A, 2, 14 y 27 Terreno Rústico de Lurín, indicó que estos se independizaron de la Partida Registral N° en la cual se registró la adquisición de un terreno con un área de 8 636 400,00 m^2 al valor de US$ 585 902,00; precisando que por los SUBLOTES 2 y 1A, a su vez, se realizó ventas de parte de las áreas que conforman dichos SUBLOTES, por lo que al aplicar a las áreas remanentes de los predios el valor unitario por m^2 de S/ 0,18, obtenido de dividir el precio total del Terreno S/ 1 542 679,97[9] entre el metraje del terreno de 8 636 400,00 m^2 adquirido inicialmente, resultaba un costo histórico por los SUBLOTES 1-A, 2, 14 y 27 Terreno Rústico de Lurín de S/ 821 310,66, S/ 55 211,27, S/ 37 350,00 y S/ 10 535,94, respectivamente. Para efecto de sustentar su afirmación presentó la Partida Registral N°49088919 antes citada, de cuyo análisis efectuado precedentemente, se indicó que dicho documento por sí solo no permite determinar el valor histórico por cada uno de los predios materia de observación, siendo que la recurrente no acompañó documentación que evidencie el desmembramiento del costo del terreno inicial, así como si este se incrementó producto de erogaciones para la adecuación de los terrenos como podría ser honorarios profesionales, gastos notariales, entre otros.

Que como se puede apreciar, si bien la recurrente afirma que las partidas electrónicas precedentemente citadas sustentan el costo histórico de los predios observados que fueron materia de independización, ello no resulta correcto, por cuanto no presentó documentación adicional que evidencie que efectivamente el precio reflejado en las Partidas Registrales N° (iniciales) corresponden al costo de los predios independizados, por lo que contrariamente a lo señalado por aquella dichas partidas por sí solas no sustentan el costo histórico de los aludidos predios observados, y si bien, conforme indica la recurrente, la Administración por el SUBLOTE Flor de Nieve determinó el mayor valor del predio producto de su actualización a valor razonable tomando en cuenta la partida registral, tal determinación se efectuó debido a que comprobó que en dicha partida se reflejó el precio del terreno independizado[10], característica que no contiene las partidas registrales presentadas a fin de sustentar el costo histórico de los predios observados, por ello resultaba necesario que la recurrente presente documentación adicional que aunada a la partida registral inicial genere convicción sobre el costo histórico de los SUBLOTES B - Predio Rústico Las Salinas, 2 - Terreno Rústico Lurín, 14 - Etapa Terreno Rústico Lurín, 27 - Etapa Terreno Rústico Lurín y 1A - Área Remanente.

Que por otro lado, la recurrente alega que por el predio Almonte al que denomina Predio Lurín - Lurín Terreno, el costo histórico debía ascender a US$ 92 455 523,68 y no el importe considerado por la Administración de US$ 92 654 600,00, toda vez que considera que la Administración no ha tenido en cuenta que el área de dicho predio y el valor de adquisición fue objeto de corrección en registros públicos,

[9] US$ 585 902,00 * T/C 2,633 = S/ 1 542 679,97.
[10] Conforme se aprecia a folios 353 y 518/reverso.

precisando que tal costo se sustenta también en las Facturas N° emitidas por la empresa cuya sumatoria total asciende a la suma de US$ 92 853 676,32; así como en el Testimonio de Aclaración de Contrato de Compraventa de fecha 21 de agosto de 2018 y el Acta de Entrega y Recepción de Inmueble (folios 588 a 601/reverso).

Que sobre el particular cabe indicar que el mayor valor producto de la determinación del valor razonable y el costo histórico del predio Almonte de acuerdo con lo expuesto por la Administración en el Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° (folio 516), no fue observado, por lo que no existe controversia en este caso. Nótese que, en el recurso de reclamación presentado por la recurrente, esta no expresa argumento alguno relacionado con dicho predio (folios 5 a 10), por lo que no corresponde en la presente instancia emitir pronunciamiento sobre lo expresado al respecto.

Que de lo expuesto, se tiene que la recurrente no sustentó el mayor valor deducido en la declaración jurada del ITAN del periodo de marzo de 2019, al no haber acreditado el costo histórico de los SUBLOTES B - Predio Rústico Las Salinas, 2 - Terreno Rústico Lurín, 14 - Etapa Terreno Rústico Lurín, 27 - Etapa Terreno Rústico Lurín y 1A - Área Remanente, por lo que procede mantener el reparo y confirmar la apelada en este extremo.

Que en cuanto al Informe N° citado por la recurrente, sin perjuicio de que no es vinculante para este Tribunal, cabe indicar que como se advierte en el Resultado del Requerimiento N° (folio 520/reverso), la Administración sustenta el reparo en el contenido de dicho informe, precisando que la materia controvertida es el monto del mayor valor por aplicación del valor razonable de los predios, el cual debía determinarse con el costo histórico de estos que no fueron sustentados.

Que sobre el argumento de la recurrente en el sentido que la normativa del ITAN no ha previsto que la base imponible se deba determinar considerando una medición distinta del costo histórico; al respecto, cabe señalar que ello no resulta correcto por cuanto el Reglamento de la Ley del ITAN, precedentemente citado, establece expresamente que la base imponible del ITAN debe determinarse a valores históricos, normativa que ha sido aplicada en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 06436-3-2017 y 06618-4-2017, citadas por la recurrente, pues contrariamente a lo señalado por esta, en dichas resoluciones se ha indicado que para la determinación de la base imponible del ITAN no debe de aplicarse una base de medición distinta del costo histórico, por lo que no resulta pertinente lo alegado al respecto.

Que toda vez que el reparo por no acreditar la estimación de ingresos NIIF 15 con documentación sustentatoria ha sido levantado y los reparos por valor de maquinaria y equipo con antigüedad menor a 3 años y mayor valor lotes industriales se han confirmado, corresponde disponer la reliquidación de la Resolución de Determinación N°

Resolución de Multa N°

Que la referida resolución de multa fue girada por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, y se encuentra vinculada con el Impuesto a los Activos Netos del periodo de marzo 2019 (folios 536 y 537).

Que el numeral 1 del artículo 178 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, modificado por Decreto Legislativo N° 1311, establece que constituye infracción no incluir en las declaraciones ingresos y/o remuneraciones y/o retribuciones y/o rentas y/o patrimonio y/o actos gravados y/o tributos retenidos o percibidos, y/o aplicar tasas o porcentajes o coeficientes distintos a los que les corresponde en la determinación de los pagos a cuenta o anticipos, o declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias en las declaraciones, que influyan en la determinación y el pago de la obligación tributaria, y/o que generen aumentos indebidos de saldos o pérdidas 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 toda vez que la resolución de multa en mención tiene sustento en los reparos formulados al Impuesto Temporal a los Activos Netos del periodo de marzo 2019 contenidos en la Resolución de Determinación N° , corresponde resolver en igual sentido, debiéndose efectuar la reliquidación de la sanción, por lo que procede revocar la apelada en este extremo.

Que en cuanto a lo alegado por la recurrente en el sentido que no se ha configurado la infracción del numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario que se le atribuye a través de la resolución de multa impugnada, pues para ello se requiere la intencionalidad o dolo del contribuyente; debe indicarse que el artículo 165 del Código Tributario establece que las infracciones se determinan en forma objetiva, y en el caso de la mencionada infracción se sanciona el incumplimiento de una obligación formal, la cual se configura en forma independiente al cumplimiento de la obligación tributaria sustantiva, por lo que de acuerdo con el criterio recogido en las Resoluciones N° , entre otras, la ausencia de dolo no exime al infractor de la aplicación de la sanción.

Que en relación con la sentencia recaída en el Expediente N° de la Sala Civil de la Corte Suprema, citada por la recurrente, la cual refiere que debe tomarse en consideración la conducta del contribuyente, cabe señalar que de acuerdo con lo indicado precedentemente el artículo 165 del Código Tributario, las infracciones se determinan de forma objetiva, además, conforme se ha señalado en reiterada jurisprudencia de este Tribunal[11], dicha sentencia es aplicable al caso dilucidado en ella, al igual que el caso de la Sentencia N° 1731-2007 también invocada por la recurrente.

Que en cuanto a lo alegado por la recurrente respecto a que la Administración no ha seguido el procedimiento sancionador previo que exige la Ley del Procedimiento Administrativo General; cabe indicar que la Norma IX del Título Preliminar del Código Tributario, solo permite la aplicación supletoria de normas distintas a las tributarias en lo no previsto por aquel o en otras normas tributarias, en tanto no se les opongan ni las desnaturalicen; en tal sentido, existiendo normas específicas que regulan la determinación de infracciones y sanciones tributarias, contempladas en el citado código, como en el presente caso, no procede aplicar el procedimiento sancionador de la referida ley, de acuerdo con el criterio establecido por este Tribunal en la Resolución N° entre otras; por lo que no resulta atendible el argumento de la recurrente.

Que con relación a lo alegado por la recurrente referido a que la previsión legal contenida en la Quinta Disposición Complementaria y Final del Decreto Legislativo N° 1311 carece de validez constitucional al restringir las garantías mínimas de todo procedimiento sancionador e incorporar un trato diferencial en atención a la entidad que ejerza la potestad sancionadora, toda vez que pretende dispensar a la SUNAT, el Tribunal Fiscal y otras Administraciones Tributarias de la aplicación del procedimiento sancionador previo contenido en el artículo 230 de la Ley del Procedimiento Administrativo General; cabe anotar que conforme a la sentencia emitida el 18 de marzo de 2014 recaída en el Expediente N° el Tribunal Constitucional ha resuelto dejar sin efecto el precedente vinculante contenido en la sentencia emitida en el Expediente N° conforme con el cual, se autorizó a los tribunales administrativos – como el Tribunal Fiscal – a realizar el control difuso; por lo que al tratarse esta instancia de un tribunal administrativo, no es posible realizar el citado control de constitucionalidad.

Que finalmente, respecto a que la apelada ha incurrido en error material al disponer que se prosiga con la cobranza de la deuda tributaria impugnada, toda vez que esta ha sido cancelada por la recurrente y que mediante Carta N° la Administración ha reconocido tal situación, es pertinente señalar que, en efecto tal mención constituye un error material pues, si bien en el artículo 2° de la resolución apelada, la Administración dispone proseguir con la cobranza actualizada de la deuda tributaria contenida en la Resolución de Determinación N° / la Resolución de Multa N° en el acápite I de la misma apelada señala que la recurrente canceló la totalidad de los valores impugnados mediante Boletas de Pago – Formularios 1662 N°

[11] Como son las Resoluciones N° entre otras.

Que el informe oral solicitado se llevó a cabo el 9 de noviembre de 2022, con la asistencia de los representantes de ambas partes, según la Constancia del Informe Oral N° (folio 692).

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

RESUELVE:

REVOCAR la Resolución de Intendencia N° de 28 de febrero de 2022 en el extremo del reparo por no acreditar la estimación de ingresos NIIF 15 con documentación sustentatoria y **CONFIRMARLA** en lo demás que contiene, debiendo la Administración proceder de acuerdo con 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	**TOLEDO SAGÁSTEGUI**	**HUERTA LLANOS**
VOCAL PRESIDENTE	**VOCAL**	**VOCAL**

Regalado Castillo
Secretario Relator (e)
GC/RC/MS/ra

NOTA: Documento firmado digitalmente