



Tribunal Fiscal

Nº 08678-2-2016

EXPEDIENTES N° : 13074-2009 y 13079-2009
INTERESADO : EMPRESA DE GENERACIÓN ELÉCTRICA MACHUPICCHU S.A.
ASUNTO : Impuesto a la Renta, Multas y otros
PROCEDENCIA : Cusco
FECHA : Lima, 15 de setiembre de 2016

VISTAS las apelaciones interpuestas por **EMPRESA DE GENERACIÓN ELÉCTRICA MACHUPICCHU S.A.**, con R.U.C. Nº 20218339167 contra las Resoluciones de Intendencia Nº 095-014-0000767/SUNAT y 095-014-0000768/SUNAT de 30 de julio de 2009, emitidas por la Intendencia Regional Cusco de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - SUNAT, la primera en el extremo que declaró infundada la reclamación formulada contra la Resolución de Determinación Nº 092-003-0002092 y la Resolución de Multa Nº 092-002-0002801, giradas por Impuesto a la Renta del ejercicio 2004 y la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178º del Código Tributario, y la segunda en el extremo que declaró infundada la reclamación presentada contra la Resolución de Intendencia Nº 092-018-0000522-2008-SUNAT, que dispuso devolver una suma menor a la solicitada y compensó esta con parte de la deuda contenida en la Resolución de Multa Nº 092-002-0002801.

CONSIDERANDO:

Que de acuerdo con el artículo 149º de la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley Nº 27444, aplicable supletoriamente a los procedimientos tributarios, corresponde acumular los procedimientos tramitados con Expedientes Nº 13074-2009 y Nº 13079-2009, al guardar conexión entre sí.

Que la recurrente sostiene que la principal discusión en cuanto al reparo a la renta neta imponible del Impuesto a la Renta por resultado del Laudo Arbitral seguido con ABB Alstom Power Hydro Sucursal Perú radica en que para la Administración lo que ordena pagar dicho laudo corresponde a un activo, no obstante, de acuerdo con la Constitución Política del Perú y con la Ley General de Arbitraje, un laudo arbitral es lo mismo que una sentencia, por lo que ninguna autoridad puede modificar los términos de ésta o pretender cambiar la naturaleza indemnizatoria de las pretensiones amparadas en favor de ABB Alstom Power Hydro Sucursal Perú, para darle una naturaleza diferente, como la de un activo.

Que añade que el monto fijado como indemnización tiene como punto de partida una valorización equitativa, contenida en el artículo 1332º del Código Civil, esto es, considera como referencia lo gastado por ABB Alstom Power Hydro Sucursal Perú y le adiciona elementos como la conducta de los contratantes y la buena fe, de modo que si bien dicha empresa en algunos casos calculó su pretensión indemnizatoria según los gastos en los que incurrió, el Tribunal Arbitral, por medio de la valoración equitativa, le otorgó por este concepto un monto mayor o menor al solicitado, por lo que se evidencia su naturaleza indemnizatoria y no compensatoria, pues lo contrario buscaría convertir una indemnización en compra de bienes y/o servicios, desnaturalizando los conceptos establecidos por el indicado Tribunal.

Que argumenta que durante el procedimiento de fiscalización no se han evaluado adecuadamente los medios probatorios ofrecidos, toda vez que la Comisión de Recepción Provisional de Obra emitió el Acta de Recepción Provisional, porque a su juicio los trabajos materia de la obra habían sido terminados conforme al proyecto, determinando el inicio de operaciones a partir del 20 de octubre de 2001, considerándolo como activo desde entonces según con la Norma Internacional de Contabilidad - NIC Nº 16.

Que en cuanto al reparo por diferencias de cambio, señala que la Administración usa un doble criterio cuando se trata de pérdida, puesto que en este supuesto no la considera base de cálculo para el Impuesto a la Renta, y cuando se trata de ingreso, sí lo hace, asimismo, precisa que los fondos en moneda extranjera con los que contaba al 31 de diciembre de 2004 estaban destinados a incrementar su

A X G 1 e



Tribunal Fiscal

Nº 08678-2-2016

fuente generadora de renta y no como manifiesta el auditor que los saldos en caja estaban destinados a generar rentas exoneradas.

Que en cuanto al reparo por activo considerado como gasto de mantenimiento, referido a la adquisición de materiales e instalación del sistema de alumbrado público de la Central Hidroeléctrica de Machupicchu, indica que la Administración no verificó si en ese año se dio de baja por obsolescencia el sistema de alumbrado público, tal como se desprende de la documentación alcanzada en el procedimiento de auditoría, pues indica que dicho tipo de bienes tienen una vida útil de 32 años.

Que afirma que si la Administración pretende reparar tales gastos por considerarlos como activos, debe acreditar fehacientemente que se trata de éstos últimos y no de un mantenimiento, de acuerdo con la Resolución del Tribunal Fiscal N° 343-3-2005.

Que por su parte, la Administración señala que de la revisión del Laudo de Derecho, Resolución N° 51, las pretensiones laudadas a favor de ABB Alstom Power Hydro Sucursal Perú debieron ser consideradas por la recurrente como activo fijo, agrega que toda vez que durante los ejercicios 2002 a 2004, no se procedió a la recepción definitiva de la obra, los desembolsos efectuados por la recurrente no podían considerarse como gastos, al distinguirse que se trata de un mayor valor patrimonial susceptible de identificación plena, por lo que su valor debía recuperarse a través de la depreciación, de acuerdo con la Ley del Impuesto a la Renta.

Que indica que la recurrente dio el tratamiento de activo fijo a los desembolsos por supervisión durante el año 2004, originados en dicho contrato, con lo cual aceptó darle el mismo tratamiento a los desembolsos posteriores a la fecha de recepción provisional relacionados con el contrato materia del aludido laudo arbitral.

Que alega que el sustento del Tribunal Arbitral por el que amparó las pretensiones subordinadas y no la pretensión principal fue el incumplimiento de lo establecido en la Ley de Contrataciones y Adquisiciones del Estado y su reglamento, lo que no modifica el hecho que los términos del laudo propicien un mayor beneficio patrimonial para la recurrente, al incrementar el valor del activo y que la naturaleza indemnizatoria corresponde a un activo, no siendo dicho Tribunal el ente encargado de establecer si determinado bien es activo o no.

Que respecto del reparo por diferencias de cambio, indica que tales diferencias constituyen ganancia o pérdida si las operaciones que las originaron se relacionaban con la actividad gravada, de acuerdo con la Resolución N° 02564-4-2006, lo que no ha ocurrido en el ejercicio 2004.

Que finalmente, refiere que reparó un activo considerado por la recurrente como gasto de mantenimiento, debido a que si bien esta anotó un desembolso por la adquisición de materiales de instalación del Sistema de Alumbrado Público de la Central Hidroeléctrica de Machupicchu, de la revisión de la Orden de Servicio N° 163-2003 se verificó el requerimiento de una nueva instalación de alumbrado público, debido a que la vida útil de la anterior había culminado, lo que conjuntamente con la naturaleza de la adquisición y su valor se llegó a la conclusión que se trataba de un nuevo activo, asimismo, agrega que si bien contablemente no se reflejaba el fin de su vida útil, debía reconocerse como tal, en tanto, el alumbrado público es parte de la infraestructura de dicha central hidroeléctrica, siendo necesaria para el funcionamiento y realización de los procesos propios de la actividad gravada.

Que sostiene que si bien el proyecto ejecutado implicaba mejoras útiles para el desempeño y seguridad del personal que labora en la referida central, en las especificaciones se señaló que los equipos del sistema de alumbrado de las vías de circulación peatonal y vehicular habían llegado al final de su vida útil, ya que éstos en su mayoría fueron recuperados durante la etapa de rehabilitación de la Central

f

x

Ø

2

e



Tribunal Fiscal

Nº 08678-2-2016

Hidroeléctrica de Machupicchu, por lo que algunas del proyecto ejecutado importaban la realización de nuevas construcciones, como el caso de los postes.

Que como resultado de la fiscalización iniciada a la recurrente mediante Carta Nº 080091130740-01 SUNAT y Requerimiento Nº 0922080000499 (folios 1644 a 1654 y 1680 del Expediente Nº 13079-2009), la Administración inició a la recurrente un procedimiento de fiscalización respecto del Impuesto a la Renta del ejercicio 2004 y reparó la renta neta imponible de dicho tributo por deducir desembolsos de activos como gastos, originados tanto en el resultado del laudo arbitral seguido con ABB Alstom Power Hydro Sucursal Perú, así como por considerar como gastos de mantenimiento los desembolsos efectuados por la adquisición de materiales de instalación del Sistema de Alumbrado Público de la Central Hidroeléctrica de Machupicchu, asimismo, efectuó reparos por diferencias de cambio de operaciones no habituales de la actividad gravada que generaron renta exonerada.

Que además, observó la base de cálculo de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de marzo, junio, julio, noviembre y diciembre de 2004, por considerar que existían ingresos omitidos, adicionalmente, en el mes de noviembre, para efectos del pago a cuenta del Impuesto a la Renta, verificó que la recurrente declaró un mayor ingreso que el registrado en sus libros por lo que determinó una suma menor a la declarada, asimismo, actualizó los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta del mismo ejercicio, reconociéndole una mayor suma, el saldo a favor del ejercicio anterior y los pagos por el Anticipo Adicional del Impuesto a la Renta, ajustándolos con la inflación a fin de determinar el monto total de éstos asimismo, verificó la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178º del Código Tributario.

Que en autos se aprecia que antes de la emisión de los valores, la recurrente presentó declaraciones juradas rectificadorias mediante los Formularios PDT 621 Nº 161520713, Nº 161520682, Nº 161520617 y Nº 161520732 (folios 1707 a 1723 del Expediente Nº 13079-2009), por las observaciones efectuadas por la Administración referidas a la base de cálculo de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de marzo, junio, julio y diciembre de 2004, modificándola de acuerdo con los resultados de la fiscalización antes citada, las que han surtido efectos, por lo que dado que respecto de ellos no se han formulado reparos a las declaraciones presentadas, la Administración no se ha pronunciado respecto de ellas en la Resolución de Intendencia Nº 095-014-0000767/SUNAT (folios 1979 a 2009 y 2011 del Expediente Nº 13079-2009), por lo que tampoco serán materia del presente análisis.

Que en tal sentido, como resultado del indicado procedimiento de fiscalización, la Administración emitió las Resoluciones de Determinación Nº 092-003-0002092 y Nº 092-003-0002093 y las Resoluciones de Multa Nº 092-002-0002801 y Nº 092-002-0002802, giradas por Impuesto a la Renta del ejercicio 2004 y el pago a cuenta de dicho impuesto de noviembre del mismo ejercicio, así como por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178º del Código Tributario.

Que mediante la aludida Resolución de Intendencia Nº 095-014-0000767/SUNAT, la Administración dejó sin efecto el reparo por ingresos omitidos con incidencia en el pago a cuenta del Impuesto a la Renta de noviembre de 2004, originado por el resultado del Laudo Arbitral de 7 de setiembre de 2004 (folios 1910 a 1952 del Expediente Nº 13079-2009), referido al pago de indemnización por daños y perjuicios, al considerar que de acuerdo con el inciso a) del artículo 3º de la Ley del Impuesto a la Renta, las indemnizaciones que implicaran la reparación de un daño, no se encontraban gravadas con el indicado tributo, por lo que dispuso modificar el importe contenido en la Resolución de Determinación Nº 092-003-0002093, vinculado a éste y como consecuencia de ello dejó sin efecto la Resolución de Multa Nº 092-002-0002802, permaneciendo en cuanto al primero de los citados valores, la observación correspondiente a la diferencia entre los ingresos anotados en el Libro Mayor con los declarados por la recurrente.



Tribunal Fiscal

Nº 08678-2-2016

Que dada la referida modificación, la Administración, mediante la Resolución de Intendencia N° 095-014-0000768/SUNAT (folio 2010 del Expediente N° 13079-2009), declaró fundada en parte la reclamación interpuesta por la recurrente contra la Resolución de Intendencia N° 092-018-0000522, que resolvió la solicitud de devolución presentada y dispuso que ésta se modificara considerándola procedente en parte por la suma de S/. 528 525,00, que debían compensarse con la deuda contenida en la Resolución de Multa N° 092-002-0002801, asimismo, dispuso la devolución del importe de S/. 37 765,00 compensado de oficio con la deuda contenida en la Resolución de Multa N° 092-002-0002802, que había sido dejada sin efecto.

Que en autos se aprecia que la recurrente limita sus cuestionamientos a los reparos efectuados por deducirse desembolsos de activos como gastos, tanto por el resultado del laudo arbitral celebrado con ABB Alstom Power Hydro Sucursal Perú, por activos contabilizados como gasto de mantenimiento y las diferencias de cambio de operaciones no habituales de la actividad gravada que generaron renta exonerada, así como la sanción vinculada, junto con la determinación del monto a devolver y la suma objeto de compensación, por lo que corresponde determinar si están arreglados a ley.

1. Resolución de Intendencia N° 095-014-0000767/SUNAT

1.1. Reparo por resultado de laudo arbitral con ABB Alstom Power Hydro Sucursal Perú

Que la Resolución de Determinación 092-003-0002092 y Anexo (folios 1730 a 1734 del Expediente N° 13079-2009) fue emitida por Impuesto a la Renta del ejercicio 2004, sustentándose en que las pretensiones resueltas a favor de ABB Alstom Power Hydro Sucursal Perú debieron ser consideradas por la recurrente como activo fijo toda vez que implicaban un mayor pago por dicho activo, el cual debía ser recuperado vía depreciación, entre otros.

Que según el artículo 20º del Texto Único Ordenado de la Ley de Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 054-99-EF, la renta bruta está constituida por el conjunto de ingresos afectos al impuesto que se obtenga en el ejercicio gravable, precisa que cuando tales ingresos provengan de la enajenación de bienes, la renta bruta estará dada por la diferencia existente entre el ingreso neto total proveniente de dichas operaciones y el costo computable de los bienes enajenados.

Que por otro lado agrega que por costo computable de los bienes enajenados, se entenderá el costo de adquisición, producción o, en su caso, el valor de ingreso al patrimonio o valor en el último inventario determinado conforme a ley.

Que el artículo 20º de la Ley de Impuesto a la Renta, modificado por el Decreto Legislativo N° 945, publicado el 23 de diciembre de 2003, aplicable al caso de autos, señala que la renta bruta está constituida por el conjunto de ingresos afectos al impuesto que se obtenga en el ejercicio gravable.

Que cuando tales ingresos provengan de la enajenación de bienes, la renta bruta estará dada por la diferencia existente entre el ingreso neto total proveniente de dichas operaciones y el costo computable de los bienes enajenados. Si se trata de bienes depreciables o amortizables, a efectos de la determinación del impuesto, el costo computable se disminuirá en el importe de las depreciaciones o amortizaciones que hubiera correspondido aplicar de acuerdo a lo dispuesto por dicha ley.

Que la citada norma agrega que por costo computable de los bienes enajenados, se entenderá el costo de adquisición, producción o construcción, o, en su caso, el valor de ingreso al patrimonio o valor en el último inventario determinado conforme a ley, ajustados de acuerdo a las normas de ajuste por inflación con incidencia tributaria y que para efectos de lo dispuesto en el párrafo anterior, entiéndase por: 1) Costo de adquisición: la contraprestación pagada por el bien adquirido, incrementada en las mejoras incorporadas con carácter permanente y los gastos incurridos con motivo de su compra tales como: fletes, seguros, gastos de despacho, derechos aduaneros, instalación, montaje, comisiones normales,

f x Ø 4 e



Tribunal Fiscal

Nº 08678-2-2016

incluidas las pagadas por el enajenante con motivo de la adquisición o enajenación de bienes, gastos notariales, impuestos y derechos pagados por el enajenante y otros gastos que resulten necesarios para colocar a los bienes en condiciones de ser usados, enajenados o aprovechados económicamente. En ningún caso los intereses formarán parte del costo de adquisición, y 2) Costo de producción o construcción: El costo incurrido en la producción o construcción del bien, el cual comprende: los materiales directos utilizados, la mano de obra directa y los costos indirectos de fabricación o construcción.

Que el artículo 41º de la Ley del Impuesto a la Renta señala que las depreciaciones se calcularán sobre el valor de adquisición o producción de los bienes o sobre los valores que resulten del ajuste por inflación del balance efectuado conforme a las disposiciones legales en vigencia. A dicho valor se agregaría, en su caso, el de las mejoras incorporadas con carácter permanente.

Que agrega que el valor computable incluye los gastos incurridos con motivo de su compra tales como: fletes, seguros, gastos de despacho, derechos aduaneros, instalación, montaje, comisiones normales y otros similares que resulten necesarios para colocar a los bienes en condiciones de ser usados, excluidos los intereses.

Que el artículo 41º de la mencionada ley, modificado por Decreto Legislativo Nº 945, prevé que las depreciaciones se calcularían sobre el valor de adquisición o producción de los bienes o sobre los valores que resultaran del ajuste por inflación del balance efectuado conforme a las disposiciones legales en vigencia y que a dicho valor se agregaría, en su caso, el de las mejoras incorporadas con carácter permanente.

Que de acuerdo con el inciso e) del artículo 44º de la anotada ley, no son deducibles para la determinación de la renta imponible de tercera categoría las sumas invertidas en la adquisición de bienes o mejoras de carácter permanente.

Que este Tribunal en las Resoluciones Nº 03205-4-2005, Nº 19170-1-2011 y Nº 04995-2-2012, entre otras, ha establecido que los estados financieros se deben preparar de acuerdo con los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, los que en nuestro país están constituidos por las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC); así, en la Resolución Nº 04995-2-2012 se señaló que: "(...) de acuerdo con el artículo 223º de la Ley General de Sociedades, Ley Nº 26887, los estados financieros se deben preparar y presentar de conformidad con las disposiciones legales sobre la materia y de acuerdo con los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, y que mediante la Resolución Nº 013-98-EF/93.01 del Consejo Normativo de Contabilidad se precisó que dichos principios, entre otros aplicados supletoriamente, son los contemplados en las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC)".

Que el párrafo 15 de la NIC Nº 16, modificada en 1998, oficializada por el Consejo Normativo de Contabilidad a través de la Resolución Nº 023-2001-EF/93.01, indica que el costo de los elementos de las propiedades, planta y equipo, comprende su precio de compra, incluidos los aranceles de importación y los impuestos indirectos no recuperables que recaigan sobre la adquisición, así como cualquier costo directamente relacionado con la puesta en servicio del activo para el uso al que está destinado, como el costo de preparación del emplazamiento físico, los costos de entrega inicial y los de manipulación o transporte posterior, los costos de instalación y los honorarios profesionales, tales como los pagados a arquitectos o ingenieros, entre otros.

Que el párrafo 17 de la referida NIC, establece que los costos de administración, así como otros gastos indirectos de tipo general, no constituyen un componente del costo de las propiedades, planta y equipo, salvo que estuviesen relacionados directamente con la adquisición del activo, o bien con su puesta en servicio y, añade, que de manera similar, los costos de puesta en marcha y otros similares, previos al



Tribunal Fiscal

Nº 08678-2-2016

comienzo de la producción, no forman parte del costo del activo, a menos que sean necesarios para ponerlos en condiciones de servicio.

Que el párrafo 23 de la citada norma, señala que los desembolsos posteriores a la adquisición de un elemento, que ha sido reconocido ya dentro de la partida propiedades, planta y equipo, deben ser añadidos al valor en libros del activo cuando sea probable que de los mismos se deriven beneficios económicos futuros, adicionales a los originalmente evaluados, siguiendo pautas normales de rendimiento, para el activo existente. Cualquier otro gasto posterior debe ser reconocido como un gasto del período en el que sea incurrido.

Que el párrafo 24 de la misma norma, dispone que los gastos posteriores a la adquisición de los elementos componentes de las propiedades, planta y equipo, sólo se reconocerán como activos cuando mejoren las condiciones del bien por encima de la evaluación normal de rendimiento hecha originalmente para el mismo. Ejemplos de mejoras que producen incrementos en los beneficios económicos futuros son las siguientes: (a) Modificación de un elemento para ampliar su vida útil o para incrementar su capacidad productiva; (b) Puesta al día de componentes de la maquinaria, para conseguir un incremento sustancial en la calidad de los productos, y (c) Adopción de procesos de producción nuevos que permiten una reducción sustancial en los costos de operación estimados previamente.

Que el párrafo 25 de la aludida norma, preceptúa que los desembolsos procedentes de reparaciones y mantenimiento de las propiedades, planta y equipo, se realizan para restaurar o mantener los beneficios económicos futuros que la empresa puede esperar de las pautas normales de rendimiento estimadas originalmente para el activo. Como tales, se reconocen normalmente como gastos del período en que se producen. Por ejemplo, el costo de entretenimiento e inspección de las propiedades, planta y equipo, es, normalmente, un gasto del período, puesto que repone, más que incrementa, el rendimiento normal estimado originalmente

Que mediante el punto 1 del Requerimiento N° 0922080000499 (folios 1648 a 1654 del Expediente N° 13079-2009), la Administración comunicó a la recurrente que de la revisión de la documentación sustentatoria de gastos, verificó el Laudo Arbitral emitido el 31 de marzo de 2004 al cual se sometieron de mutuo acuerdo la empresa ABB Alstom Power Hydro Sucursal Perú (contratista) y la recurrente, respecto del Contrato N° 035-99, que se denominó "Rehabilitación de los Equipos Existentes, Suministro de Equipamiento Nuevo, Obras Civiles, Montaje Pruebas y Puesta En Servicio de la I Fase del Proyecto de Rehabilitación de la Central Hidroeléctrica de Machupicchu (Tres grupos Pelton)", en el que se hacía precisiones referidas a que la contratista realizó labores adicionales que no estaban contempladas dentro de las bases de la licitación, lo que significaba erogación y/o disposición de fondos por parte de la recurrente, que constituyeron desembolsos vinculados con la ejecución de la obra, así como a gastos generados y necesarios también vinculados a la obra como los de mantenimiento y financieros, por lo que no podían utilizarse como gastos, en tanto podía distinguirse que se trataba de un mayor valor patrimonial susceptible de ser identificado plenamente, debiéndose recuperar el valor de dichos desembolsos a través de la depreciación de acuerdo con las reglas del Impuesto a la Renta y su reglamento.

Que indicó que las pretensiones que debieron ser consideradas como activo fijo eran las siguientes:

- Labores de nivelación del patio de llaves.
- Diseños y planos de la Sub Estación de la Central Hidroeléctrica de Machupicchu (patio de llaves, edificio de control y mando y otras instalaciones).
- Mayor costo en la ejecución de la obra civil en la subestación eléctrica (patio de llaves, edificio de control y mando y otras instalaciones).
- Diseño y planos de un nuevo sistema de desarenación del pozo de refrigeración.



Tribunal Fiscal

Nº 08678-2-2016

- Celda de salida de 10.5 kv adicional, conexión aérea adicional y aumento de potencia de cables entre el tablero y la sala de máquinas.
- Diseño electrónico adicional para un nuevo tablero para la iluminación de seguridad de la sala de máquinas (caverna).
- Instalación de agua potable para la Central Hidroeléctrica de Machupicchu.
- Interconexión de la central con el sistema interconectado del sur y con la línea a Quillabamba.
- Suministro adicional de relés.
- Trabajos adicionales de limpieza, desarenado, reparación y pintura, mas reemplazo de algunos aditamentos.
- Resarcimiento por costos incurridos en exceso a causa del atraso en la fecha de inicio de las obras.
- Resarcimiento por gastos en seguros de los bienes de la Central Hidroeléctrica de Machupicchu, el plazo comprendido entre la fecha de entrega en funcionamiento de la central y la fecha del otorgamiento del Acta de Recepción Provisional.
- Pago de indemnización por el suministro de energía eléctrica para los trabajos y campamentos de ABB Alstom Power Hydro Sucursal Perú pese a que ello correspondía a la contratista. En esta observación, la Administración deja constancia que la parte materia de análisis estaba referida a que del adeudo solicitado y amparado por el Tribunal Arbitral debía descontarse la suma de US\$ 6 500,00 por corresponder al valor otorgado por las partes a un carrito de ferrocarril otorgado por la contratista a la recurrente.

Que en tal sentido, procedió a observar la contabilización efectuada por la recurrente en este extremo, cuyos resultados fueron cargados a gastos, cuando debieron ser activados al encontrarse vinculados con la ejecución del contrato, el cual ha sido activado por la recurrente, por lo que los resultados emitidos por el referido colegiado debían tener el mismo tratamiento, en consecuencia, solicitó a la recurrente que de tener opinión en contrario a lo antes citado, lo presentara por escrito con el argumento legal y la documentación respectiva.

Que mediante un extremo del escrito de 4 de setiembre de 2008 (folios 897 a 905 del Expediente Nº 13079-2009), la recurrente señaló que conforme con lo indicado por el Tribunal Arbitral, el Comité de Operación Económica del Sistema -COES- del Sistema Interconectado Nacional – SINAC (COES-SINAC) comunicó a dicho colegiado, que aprobó la incorporación al Sistema Interconectado Nacional del Grupo 2, a partir del 20 de octubre de 2001, al cumplirse con los requisitos establecidos para tal fin, siendo dicha fecha la que determinó el inicio de la operación comercial.

Que indica que al 20 de octubre de 2001 todos los trabajos materia de la obra, habían sido totalmente terminados y ejecutados conforme al proyecto, estuvieron en condiciones de operación para su uso y más aún el COES-SINAC aprobó su operación comercial, por ello lo que el auditor manifiesta, en el sentido que durante los ejercicios 2002 a 2004 no se procedió a la recepción definitiva de la obra, por lo que los desembolsos efectuados por la recurrente, al estar vinculados con la ejecución de la obra, no pueden utilizarse como gasto, no se ajusta a la verdad.

Que manifiesta que el Tribunal Arbitral desestimó las pretensiones principales de compensación planteadas por la contratista, no obstante, se pronunció por las pretensiones subordinadas, las cuales correspondían a indemnización por enriquecimiento indebido, esto es, mientras las primeras tenían naturaleza netamente compensatoria, esto es, devolución del monto dinerario por gastos en exceso en los costos de ejecución de obra, las pretensiones subordinadas tenían naturaleza exclusivamente indemnizatoria, es decir, resarcitoria de un daño, que correspondían a una indemnización por los perjuicios causados.

Que añadió que el razonamiento del Tribunal Arbitral, respecto del monto fijado como indemnización, tenía como punto de partida una valoración equitativa, de conformidad con el artículo 1332º del Código

f x 7 e



Tribunal Fiscal

Nº 08678-2-2016

Civil, de modo que tomó como referencia lo efectivamente gastado por ABB Alstom Power Hydro Sucursal Perú a lo que además se sumaron otros conceptos como eran la conducta de los contratantes, la buena fe de éstos, etc., por lo que si bien ABB Alstom Power Hydro Sucursal Perú en algunos casos calculó su pretensión indemnizatoria según los gastos en los que incurrió, el Tribunal por medio de la valoración equitativa, le otorgó por ese concepto un monto mayor o menor al solicitado.

Que por ello, considera que el criterio de la Administración en el sentido que los desembolsos constituyan activos fijos, carecía de asidero legal, contable y tributario, puesto que el Tribunal Arbitral en su resolución final determinó que tales sumas tenían carácter indemnizatorio y no compensatorio, por lo que no podían ser consideradas como activos por su propia naturaleza indemnizatoria.

Que mediante el punto 1 del Resultado al Requerimiento Nº 0922080000499 (folios 1627 a 1634 del Expediente Nº 13079-2009), la Administración dejó constancia de lo señalado por la recurrente e indicó que si bien ésta consideraba que la recepción provisional de la obra implicaba que todos los trabajos hubieran sido totalmente terminados, ésta se había negado a efectuar la recepción provisional de la obra prevista para el 14 de julio de 2001, debido a que a su juicio exclusivo, aún no se habían levantado las observaciones para dicha recepción, a lo que agregó que según el Acta de Recepción Provisional de la Obra de 10 de julio de 2002, dicha comisión no verificó las observaciones efectuadas en el Anexo Nº 1 del Numeral 2.2.2 de la Cláusula Segunda de la Adenda Nº 2 del Contrato Nº 35-99, debido a que se modificaron sus alcances, siendo que la recepción final de la obra se produjo recién en el año 2005, en el entendido que en dicho ejercicio se levantaron las observaciones efectuadas en la recepción provisional de la obra.

Que sostuvo que el hecho que el Tribunal Arbitral amparara la pretensión subordinada de la demanda planteada por la contratista y no la principal, se sustentaba en el incumplimiento de lo establecido por la Ley de Contrataciones y Adquisiciones del Estado y su reglamento, lo que no desnaturalizaba que dicha demanda estuviera basada en un mayor beneficio patrimonial de la recurrente materializada en el mayor valor del activo construido a raíz del Contrato Nº 035-99 y que la naturaleza indemnizatoria correspondía a un activo, para lo cual agregó que el Tribunal Arbitral no era el ente encargado de establecer si determinado bien era activo o no.

Que de acuerdo con lo expuesto, concluye que la recurrente realizó un mayor pago por un activo fijo, desembolso que debía ser recuperado a través de la depreciación reconocida por la Ley del Impuesto a la Renta.

Que conforme consta del Laudo de Derecho, Resolución Nº 51 de 31 de marzo de 2004 (folios 1165 a 1296 del Expediente Nº 13079-2009), el Tribunal Arbitral determinó fundadas parte de las pretensiones de la contratista ABB Alstom Power Hydro Sucursal Perú, al determinar que las labores de nivelación del patio de llaves, diseños y planos de la Sub Estación de la Central Hidroeléctrica de Machupicchu (patio de llaves, edificio de control y mando y otras instalaciones), diseño y planos de un nuevo sistema de desarenación del pozo de refrigeración, celda de salida de 10.5 kv adicional, conexión aérea adicional y aumento de potencia de cables entre el tablero y la sala de máquinas, diseño electrónico adicional para un nuevo tablero para la iluminación de seguridad de la sala de máquinas (caverna), instalación de agua potable para la Central Hidroeléctrica de Machupicchu, interconexión de la central con el sistema interconectado del sur y con la línea a Quillabamba, suministro adicional de relés, trabajos adicionales de limpieza, desarenado, reparación y pintura, más reemplazo de algunos aditamentos, entrega por parte de la contratista de un carrito de ferrocarril como parte de pago de la deuda por energía eléctrica, así como el mayor costo incurrido en la ejecución de la obra civil en la subestación eléctrica (patio de llaves, edificio de control y mando y otras instalaciones), constituyan trabajos adicionales a los establecidos por las partes y que si bien correspondía su compensación, no se había seguido el procedimiento establecido para tal efecto, de acuerdo con la Ley de Contrataciones y Adquisiciones del Estado y su reglamento.

f x

e



Tribunal Fiscal

Nº 08678-2-2016

Que sin perjuicio de ello, el mencionado Tribunal concluyó que la recurrente se había enriquecido sin causa al haberse beneficiado con las labores antes citadas.

Que además, en el mencionado laudo, el Tribunal Arbitral también determinó que la fecha de inicio de la obra se atrasó por la no designación del supervisor por parte de la recurrente, occasionándose en un retraso de 179 días, por lo que correspondía que pagara a favor de la contratista ABB Alstom Power Hydro Sucursal Perú por dicho retraso, de acuerdo con lo establecido en el artículo 103° del Decreto Supremo N° 039-98-PCM, que aprobó el Reglamento de la Ley de Contrataciones y Adquisiciones del Estado¹, aplicable al caso de autos.

Que asimismo, concluyó que toda vez que la negativa de la recurrente para suscribir el acta de recepción provisional de la obra, carecía de sustento, la contratista ya no se encontraba obligada a mantener vigente la póliza que se le exigió, estableciendo que el lapso transcurrido entre la fecha que debió entregarse la obra con la firma de la indicada acta, fue de 361 días, respecto de los cuales, sólo 352 fueron imputables a la contratista, por lo que dispuso que la recurrente pagara a la contratista por los gastos en seguros de los bienes de la Central Hidroeléctrica de Machupicchu.

Que a fin de establecer si el referido reparo se encuentra arreglado a ley, previamente corresponde establecer la naturaleza del enriquecimiento sin causa a que se refiere el Tribunal Arbitral en la Resolución N° 51, antes citada.

Que los artículos 1954° y 1955° del Código Civil, aplicable supletoriamente a los procedimientos tributarios de conformidad con la Norma IX del Título Preliminar del Código Tributario, disponen que aquél que se enriquece indebidamente a expensas de otro está obligado a indemnizarlo, acción que no es procedente cuando la persona que ha sufrido el perjuicio puede ejercitar otra acción para obtener la respectiva indemnización.

Que de acuerdo con la doctrina, si bien nuestro ordenamiento se refiere al término indemnización, ésta consiste en la restitución del bien que fue materia de enriquecimiento, si obrara en el poder del enriquecido, en el valor del bien, si se hubiera dispuesto de éste y, además, en el monto del mayor perjuicio ocasionado por una eventual mala fe del enriquecido².

Que en ese mismo sentido, la Sala Civil Permanente de la Corte Suprema de Justicia de Tumbes, mediante Casación N° 1955-2009, estableció que en la acción de enriquecimiento sin causa sólo procede el reembolso o restitución en la misma medida que el demandado se enriqueció, sin considerarse para nada los perjuicios que pudo haber sufrido el demandante, sin embargo, en el caso de la indemnización por daños y perjuicios, los daños son por el valor de la pérdida que hubiese sufrido y la utilidad que hubiese dejado de percibir el acreedor.

¹ Artículo 103° del Decreto Supremo N° 039-98-PCM: El plazo de los contratos de obras rige cuando se cumplan las siguientes condiciones: a) Se designe al ingeniero residente de la obra, b) Se designe al inspector o al supervisor, según corresponda, c) Se entregue el calendario de obra valorizado en concordancia con el cronograma de desembolsos establecido, los precios unitarios del contratista, y el calendario de adquisición de materiales e insumos necesarios para la ejecución de obra, cuando sea aplicable, d) Que la Entidad haya hecho entrega del expediente técnico de obra completo y del terreno o lugar donde se ejecutará la obra; y, e) Que se haya entregado el adelanto directo al contratista, el cual deberá estar establecido en las Bases y haber sido solicitado por el contratista.

Cuando hubiere la necesidad de cumplir con la entrega de adelanto directo al contratista, ésta será la última de las condiciones en cumplirse. En cualquier caso, el plazo contractual entrará automáticamente en vigencia en el momento en que se cumpla la última de las condiciones estipuladas en el contrato o en las Bases.

Asimismo, si el contratista ha cumplido con lo dispuesto por los incisos a) y c) precedentes y la entidad no cumpliera con lo dispuesto en los incisos b), d) y e), por causas imputables a ésta, en los 30 días siguientes al cumplimiento de la última condición establecida para el contratista, éste último tendrá derecho al resarcimiento de daños y perjuicios por un monto equivalente al 0,05% del monto del contrato por día y hasta por un tope de 0,75% de dicho monto contractual.

² Delia Revoredo de Debakey: "Código Civil. Exposición de Motivos y Comentarios", obra citada por Héctor Martínez Flores en el artículo "El enriquecimiento injustificado: Indemnización o Restitución".



Tribunal Fiscal

Nº 08678-2-2016

Que conformidad con lo expuesto, y atendiendo a lo resuelto por el Tribunal Arbitral, el enriquecimiento sin causa conllevó a que la recurrente devolviera a la contratista únicamente los importes vinculados con los gastos adicionales en que ésta incurrió durante el desarrollo de la obra, como resultado de haber realizado labores que no estaban a su cargo, sin considerar otro componente que pudiera ser entendido como un resarcimiento por algún daño causado, por lo que lo señalado en sentido contrario, no resulta amparable.

Que en tal sentido, tales egresos debieron ser considerados como indispensables para el funcionamiento de la obra, por lo que formaban parte del costo de adquisición y, en consecuencia, debieron ser considerados como parte del activo fijo, lo que no se hizo.

Que por otro lado, con relación al desembolso por el retraso en el inicio de la obra por causa imputable a la recurrente, así como el reembolso de la póliza de seguro de la obra, que tuvo que ser cancelada por la contratista debido a la negativa de aquella en suscribir el acta de recepción provisional, podemos afirmar que el primero se generó como consecuencia de las prórrogas en la ejecución de la obra que afectaron a la contratante y que fueron imputables a la recurrente, expresamente pactadas en el contrato, como parte del cumplimiento de las prestaciones acordadas, por lo que debían ser incorporadas a la contraprestación pagada por la obra contratada y por ende debían formar parte del costo de adquisición y, en el caso de la segunda, corresponde a una suma pagada por reembolso del valor del seguro que la contratista asumió como parte de sus obligaciones, debido al retraso en la recepción de la obra, por causa imputable a la recurrente, por lo que es claro que formó parte de los desembolsos necesarios para poner en uso los activos materia de análisis.

Que en consecuencia, el reparo formulado por la Administración se encuentra arreglado a ley, por lo que corresponde mantenerlo y confirmar la apelada en este extremo.

Que sin perjuicio de lo expuesto, en relación a lo sostenido por la recurrente en el sentido que ninguna autoridad puede modificar los términos del laudo ni modificar la naturaleza indemnizatoria de las pretensiones amparadas por éste, para darles una naturaleza distinta, resulta pertinente señalar que el laudo arbitral no se pronunció sobre el tratamiento tributario que se le debía dar a los montos desembolsados por la recurrente como consecuencia de éste, calificándolos como activos o no, sino respecto de pretensiones patrimoniales de las partes, lo cual es acorde con lo dispuesto por el citado artículo 1º de la Ley General de Arbitraje, Ley Nº 26572, sobre las materias pasibles de arbitraje, ya que tal atribución le corresponde exclusivamente a las entidades administrativas competentes (Administración Tributaria y Tribunal Fiscal) y al Poder Judicial³.

Que en efecto conforme con el numeral 4 del artículo 1º de la citada Ley General de Arbitraje, vigente para el caso de autos, no pueden someterse a arbitraje las controversias directamente concernientes a las atribuciones o funciones de imperio del Estado, o de personas o entidades de derecho público, como son las vinculadas a materia tributaria.

Que en este punto, cabe señalar que si bien según el artículo 59º de la referida ley, el laudo tiene valor de cosa juzgada y se ejecutará con arreglo a las normas contenidas en la citada ley y su artículo 83º señala que aquel, consentido o ejecutoriado, tiene valor equivalente al de una sentencia y eficaz y de obligatorio cumplimiento desde su notificación a las partes, ello solo involucra a los aspectos sobre los que es posible someter a una controversia a arbitraje, lo que conforme con la norma anteriormente citada, no incluye materia tributaria.

1.2. Reparo por activo fijo considerado como gasto de mantenimiento

Que este reparo fue efectuado, al considerarse que el desembolso por la adquisición de materiales de instalación del Sistema de Alumbrado Público de la Central Hidroeléctrica de Machupicchu, correspondían a la adquisición de un nuevo activo.

³ Similar criterio se aprecia en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 02116-5-2016.



Tribunal Fiscal

Nº 08678-2-2016

Que de acuerdo con el inciso e) del artículo 44° de la Ley del Impuesto a la Renta, no son deducibles para la determinación de la renta imponible de tercera categoría las sumas invertidas en la adquisición de bienes o mejoras de carácter permanente.

Que el artículo 23° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 122-94-EF, dispone que la inversión en bienes de uso cuyo costo por unidad no supere un cuarto (1/4) de la UIT, a opción del contribuyente, podrá considerarse como gasto del ejercicio en que se efectúe, no siendo aplicable cuando los referidos bienes de uso formen parte de un conjunto o equipo necesario para su funcionamiento.

Que la NIC N° 16, indica que los inmuebles, maquinaria y equipo son activos tangibles que posee una empresa para ser utilizados en la producción o suministro de bienes y servicios, para ser alquilados a terceros o para propósitos administrativos, y que se espera usarlos durante más de un período; añadiéndose que éstos deben ser materia de depreciación a efecto de reflejar su consumo y en función a la vida útil esperada, considerando que por dicho consumo se refleja el desgaste físico y otros factores que afectan a los bienes, como la obsolescencia técnica y el deterioro.

Que el Plan Contable General Revisado define a los activos fijos como el conjunto de bienes duraderos que posee una empresa para ser utilizados en las operaciones regulares del negocio, incluyéndose dentro de la Clase 3 a la Cuenta 33 – "Inmuebles, Maquinaria y Equipo", conformada por cuentas divisionarias que representan bienes que siendo utilizados en la producción u otros servicios de la empresa tienen una vida relativamente larga.

Que según el punto 4 del Requerimiento N° 0922080000499 (folio 1646 del Expediente N° 13079-2009), la Administración comunicó a la recurrente que de la revisión de los gastos de mantenimiento anotados en la Cuenta 634, verificó que contabilizó el desembolso correspondiente a la Adquisición de Materiales e Instalación del Sistema de Alumbrado Público de la Central Hidroeléctrica de Machupicchu, por el monto de S/. 101 824,87, según el Contrato N° 088-2003 y Factura 001 N° 2800 de 24 de febrero de 2004 emitida por el proveedor CODISER S.A.C., sin embargo, de la documentación sustentatoria de la Orden de Servicio N° 163-2003, se observó que la indicada central requería de una nueva instalación de alumbrado público puesto que la vida útil del que ya existía había llegado a su fin, además por la naturaleza y el monto del desembolso, determinó que correspondía a un activo y no a un gasto, por lo que le solicitó que sustentara por escrito, en forma documentada y con la base legal, el motivo por el cual dicha adquisición se contabilizó como gasto del ejercicio 2004, caso contrario se repararía el importe indicado.

Que en otro extremo del escrito de 4 de setiembre de 2008 (folios 897 a 905 del Expediente N° 13079-2009), la recurrente refirió que el auditor no verificó si en el período fiscalizado se dio de baja por obsolescencia el Sistema de Alumbrado Público, hecho que no ocurrió pues dicho tipo de bienes tenían una vida útil de 32 años, siendo que existían desde 1993, de modo que aún no habían llegado al fin de su vida útil.

Que en el punto 4 del resultado al aludido requerimiento (folios 1628 y 1629 del Expediente N° 13079-2009), la Administración dejó constancia de lo señalado por la recurrente, sin embargo, mantuvo el mencionado repara, al considerar que de la documentación revisada, el Sistema de Alumbrado Público de la Central Hidroeléctrica de Machupicchu era obsoleto y requería un cambio, que si bien contablemente no se reflejaba el fin de su vida útil, se requirió la renovación de la instalación de alumbrado público, de modo que conforme con la NIC N° 16, debía reconocerse como activo, en tanto el alumbrado público era parte de la infraestructura de dicha Central Hidroeléctrica de Machupicchu, siendo necesaria para el funcionamiento y realización de los procesos propios de la actividad gravada.



Tribunal Fiscal

Nº 08678-2-2016

Que agregó que su costo era determinable confiablemente según la factura respectiva y el período de uso era superior a un año, que la indicada NIC N° 16 también establece que los inmuebles, maquinarias y equipos podían ser adquiridos por razones de seguridad o ambientales, por lo que si bien éstos no aumentaban directamente los beneficios económicos futuros, podían ser necesarios para que la empresa obtuviera beneficios económicos futuros de otros activos, de modo que se entendía que el alumbrado público de la Central Hidroeléctrica de Machupicchu era deficiente, por lo que los desembolsos observados mejoraron el rendimiento de los activos relacionados y consecuentemente extendieron su vida útil.

Que de la revisión del Contrato N° 88-2003 (folios 1337 a 1340 del Expediente N° 13079-2009), se advierte que la recurrente celebró con la empresa CODISER S.A.C. un contrato de adquisición e instalación de materiales para el Sistema de Alumbrado Público de la Central Hidroeléctrica de Machupicchu, en virtud del proceso de Adjudicación Directa Selectiva N° ADS-009-2003-EGEMSA, mediante el cual esta se obligaba ante la recurrente a entregar e instalar los materiales para tal fin, valorizados en S/. 101 824,37 más impuestos, el cual fue cancelado con Factura 001 N° 002800 (folio 1329 del Expediente N° 13079-2009), la que hace referencia a la Orden de Servicio N° 163 (folio 1324 del Expediente N° 13079-2009).

Que de las Especificaciones Técnicas de la Adjudicación Directa Selectiva ADS-009-2003 Segunda Convocatoria, para la "Adquisición e Instalación del Proyecto del Sistema de Alumbrado Público de la CHM" aprobadas mediante Resolución de Gerencia General N° G -125 – 2003 (folios 1849 a 1874 del Expediente N° 13079-2009), se aprecia que dentro del ítem "Generalidades", la recurrente señaló que dado que la Central Hidroeléctrica de Machupicchu estaba nuevamente en funcionamiento, lo que conllevaba a una mayor circulación del personal de operación, mantenimiento y administración por las vías principales y secundarias, se hacía necesario el mejoramiento de todo el sistema y precisó que los equipos del sistema de alumbrado de las vías de circulación peatonal y vehicular habían llegado al final de su vida útil (folio 1855 del Expediente N° 13079-2009).

Que señaló que los alcances del proyecto comprendían el suministro e instalación de lo siguiente:

- Luminarias con equipo de encendido para lámparas de vapor de sodio a alta presión e 150 W, 220 Vac, IP55.
- Equipo reflector especial, con lámpara de halogenuros metálicos, para iluminación de áreas deportivas; 400 W, 220 Vac, IP55.
- Pastorales metálicos simples, según detalles
- Postes metálicos según dimensiones y especificaciones que se indicaban en dicho texto
- Juegos de retenida simple.
- Accesorios de fijación para pastorales.
- Accesorios de fijación para cable autoportante y empalmes.
- Conductores de aluminio autoportante tipo AMCA.
- Ferretería diversa.
- Servicio de montaje, cableado e instalación de los equipos, además del reordenamiento del cableado existente⁴.

Que con relación a los postes, dejó constancia que existían 8 postes de concreto armado con pastorales de concreto, 14 postes de F°G° entre 8m. y 9m. de altura y 2 postes también de F°G° de 11m de altura que se reutilizarán en los postes de fierro, asimismo, que sería necesaria la instalación de pastorales los cuales estaban considerados en el metrado, no obstante, respecto de los demás conceptos se limitó a describir las características de cada uno de ellos.

⁴ De la revisión del presupuesto del indicado proyecto, se verifica que se proyectó la cantidad de S/. 115 427,37 por el total de los servicios requeridos.

f x

○

12

e



Tribunal Fiscal

Nº 08678-2-2016

Que de la documentación que obra en autos se aprecia que en las Especificaciones Técnicas de la Adjudicación Directa Selectiva ADS-009-2003 Segunda Convocatoria, para la "Adquisición e Instalación del Proyecto del Sistema de Alumbrado Público de la CHM" aprobadas mediante Resolución de Gerencia General N° G -125 – 2003 (folios 1849 a 1855 del Expediente N° 13079-2009), la recurrente señaló que las vías principales y secundarias de la Central Hidroeléctrica de Machupicchu eran deficientes por lo que debía mejorarse todo el sistema con un replanteo como proponían el proyecto, agregaba el citado documento que el sistema de alumbrado había llegado al final de su vida útil ya que en su mayoría estos fueron recuperados durante la etapa de rehabilitación de la central y además se trataba de equipos de diferente naturaleza que deban una variedad de luz dando un mal aspecto a la apariencia estética que se tendría con equipos uniformes y de un solo tipo de luz, por otro lado, se contemplaba también el cambio de luminarias del sistema de alumbrado exterior alrededor de las actuales viviendas de los trabajadores y un reordenamiento del cableado existente, documento que ha sido adjuntado por la recurrente y cuyo contenido acepta como cierto.

Que dado que los trabajos contratados, tuvieron la finalidad antes descrita, es decir, replantear todo el sistema de alumbrado de la Central Hidroeléctrica de Machupicchu, cambio de luminarias, reordenamiento del cableado, uniformizar los sistemas de alumbrado, resulta claro que ello implica desechar el sistema y cableado anterior, no otorgarle un mantenimiento, lo que se corrobora con el hecho que en el citado documento se señala que los equipos del sistema de alumbrado han llegado al final de su vida útil, aun cuando contablemente no se registrase así, ya que deja claro que lo que se deseaba no era mantener el sistema anterior, previo trabajo de mantenimiento, sino un cambio completo de aquel.

Que dado que los documentos presentados por la recurrente ponen en evidencia que se produciría un cambio de todo el sistema de iluminación de la referida central, la ejecución de las obras implicaron la existencia y adquisición de nuevos activos o en todo caso de mejoras de carácter permanente al sistema que existía, pues no se pretendía retomar las capacidades del sistema de alumbrado anterior, sino cambiarlo por uno nuevo, que buscara tener uniformidad, por lo que no debieron deducirse como gasto, sino depreciarse, en consecuencia, el reparo efectuado esta arreglado a ley.

Que si bien la recurrente alega que los trabajos realizados implicaban gastos de mantenimiento, no ha presentado las pruebas que acreditan sus afirmaciones, por lo que dado que ésta no lo ha acreditado, el proceder de la Administración esta arreglado a ley.

1.3. Reparo por diferencias de cambio

Que de la Resolución de Determinación N° 092-003-0002092 se aprecia que la Administración reparó tanto la ganancia como la pérdida por diferencia de cambio declaradas por la recurrente por las sumas de S/. 515 432,70 y S/. 2 190 454,35, respectivamente, por considerar que ambas correspondían a operaciones que le generaron rentas exoneradas, provenientes de depósitos a plazos, ahorros y Bonos del Tesoro Público.

Que la recurrente sostiene que la Administración tiene un doble criterio al analizar las diferencias de cambio, dado que en los ejercicios 2004 y 2005, las consideró cuando arrojaban ganancias, aun cuando se originaron en operaciones que generaban renta exonerada y no las consideró si arrojaban pérdidas, aun cuando se originaron en las mismas operaciones.

Que agrega que los saldos en moneda extranjera tienen su origen en los pagos que efectuaron sus clientes en cumplimiento de los contratos que tienen suscritos con ellos, es decir, se originan en la fuente generadora de rentas y como está obligada a depositar sus saldos de caja en el Sistema Financiero, saldos que a su vez están destinados a proyectos de inversión cuya operatividad podría arrojar rentas afectas al Impuesto a la Renta, deben generar diferencias que afecten los resultados del negocio y la determinación del referido tributo.



Tribunal Fiscal

Nº 08678-2-2016

Que por su parte, la Administración señala que según el criterio contenido en la Resolución del Tribunal Fiscal Nº 02564-4-2006, las diferencias de cambio constituyen resultados computables para efectos de la determinación del Impuesto a la Renta, en tanto sean originadas por operaciones que fuesen objeto habitual de la actividad gravada, por lo que si las actividades que dan lugar a esa diferencia de cambio no están gravadas con el Impuesto a la Renta, debido a que el resultado de sus operaciones no se encuentra gravado con el citado impuesto, no podrán gravarse las diferencias originadas en dichas operaciones.

Que precisa que las diferencias de cambio objeto de controversia provienen de los intereses generados por los depósitos en moneda extranjera que la recurrente efectuó en el Sistema Financiero, por lo que resulta irrelevante determinar el origen de los fondos depositados, siendo también irrelevante determinar el uso que le dará a dichos fondos, sino la conexión que hay entre las ganancias obtenidas por la aplicación del tipo de cambio a los depósitos por los que se formuló reparo y sus actividades generadoras de ingresos gravados.

Que en autos se aprecia que la Administración reparó las pérdidas por diferencias de cambio de S/. 2 190 454,35 y las ganancias por diferencias de cambio por S/. 515 432,70 derivadas de los depósitos a plazo y ahorros mantenidos en el Sistema Financiero, así como por los ingresos obtenidos por Bonos del Tesoro Público, al considerar que estos generaban intereses que calificaban como exonerados del Impuesto a la Renta.

Que en virtud a lo expuesto, la controversia en cuanto al presente reparo, consiste en determinar si las pérdidas por S/. 2 190 454,35 y las ganancias por diferencias de cambio por S/. 515 432,70 cuentan por diferencias de cambio, derivadas de los depósitos a plazo y ahorros mantenidos en el Sistema Financiero, así como por Bonos del Tesoro Público, que generaban ingresos exonerados del Impuesto a la Renta, según lo dispuesto en el inciso i) del artículo 19º de la Ley del Impuesto a la Renta, vigente en el ejercicio 2004, deben o no afectar la determinación del citado impuesto⁵.

⁵ El inciso h) del artículo 19º del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo Nº 054-99-EF, dispone que se encuentran exonerados del Impuesto a la Renta, los intereses y demás ganancias provenientes de créditos concedidos al Sector Público Nacional, salvo los originados por los depósitos de encaje que realicen las instituciones de crédito.

El inciso a) del artículo 9º del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo Nº 122-94-EF, prevé que la exoneración a que se refiere el inciso h) del artículo 19º de la ley, comprende a los intereses y demás ganancias provenientes de operaciones de créditos concedidos a los organismos y entidades a que se refiere el primer párrafo del artículo 7º, así como a las Empresas de Derecho Público sin excepción alguna y Empresas Estatales de Derecho Privado del Sector Financiero de Fomento.

También están comprendidas las operaciones de préstamo, las emisiones de bonos y demás obligaciones y, en general, cualquier operación de crédito, con la excepción de los depósitos de encaje realizados por las instituciones de crédito.

El inciso i) del artículo 19º del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo Nº 054-99-EF, modificado por Ley Nº 27804, señala que se encuentran exonerados del Impuesto a la Renta, cualquier tipo de interés de tasa fija o variable, en moneda nacional o extranjera, que se pague con ocasión de un depósito conforme a la Ley General del Sistema Financiero y del Sistema de Seguros y Orgánica de la Superintendencia de Banca y Seguros, Ley Nº 26702, así como los incrementos de capital de los depósitos e imposiciones en moneda nacional o extranjera.

Asimismo, cualquier tipo de interés de tasa fija o variable, en moneda nacional o extranjera, así como los incrementos o reajustes de capital provenientes de valores mobiliarios, emitidos por personas jurídicas, constituidas o establecidas en el país, siempre que su colocación se efectúe mediante oferta pública, al amparo de la Ley del Mercado de Valores.

Igualmente, cualquier tipo de interés de tasa fija o variable, en moneda nacional o extranjera, e incrementos de capital, provenientes de Cédulas Hipotecarias y Títulos de Crédito Hipotecario Negociable.

Los valores mobiliarios, nominativos o a la orden, emitidos mediante oferta privada podrán gozar de la exoneración, cuando reúnan los requisitos a que se refieren los incisos a) y b) del artículo 5º de la Ley del Mercado de Valores.

Se encuentra comprendido dentro de la exoneración a que se refiere dicho inciso, todo rendimiento generado por los aportes voluntarios con fin no previsualizado a que se hace mención en el artículo 30º del Decreto Ley Nº 25897.

No están comprendidos en la exoneración, los intereses y reajustes de capital, que perciban las empresas del Sistema Financiero autorizadas a operar por la Superintendencia de Banca y Seguros, por cualquiera de los conceptos a que se refiere dicho inciso.



Tribunal Fiscal

Nº 08678-2-2016

Que la Resolución del Tribunal Fiscal N° 02564-4-2006 señala que la imputación de las diferencias de cambio como ganancias o pérdidas del ejercicio no sólo constituye una solución técnica tendente a corregir o atenuar la distorsión que provoca la fluctuación o volatilidad de la moneda nacional en la determinación de la utilidad comercial en el curso de un período, sino que también permite mensurar el impacto (positivo o negativo) de dicha volatilidad monetaria en el patrimonio de la empresa, el cual, de revelarse como un cambio de valor patrimonial positivo entre el comienzo y el fin de un período, determinará la existencia de un incremento patrimonial que será reconocido como renta neta del ejercicio, y de revelarse como un cambio de valor negativo, corresponderá su reconocimiento como pérdida del ejercicio, de conformidad con lo establecido en el artículo 61º de la ley.

Que en ese contexto, es necesario determinar el alcance del artículo 61º de la Ley del Impuesto a la Renta cuando señala que son computables a efecto de la determinación de la renta neta las diferencias de cambio "*originadas por operaciones que fuesen objeto habitual de la actividad gravada*" y las que se produzcan "*por razones de los créditos obtenidos para financiarlas*".

Que sobre el particular, se han suscitado diversas interpretaciones: i) Las diferencias de cambio son computables en la medida que el objeto habitual del negocio se vincule con la obtención de rentas gravadas, ii) Las diferencias de cambio son computables en la medida que sean generadas por operaciones o transacciones en moneda extranjera que se encuentran vinculadas o relacionadas con la obtención de potenciales rentas gravadas o con el mantenimiento de su fuente generadora o por los créditos obtenidos para financiar tales operaciones y iii) Las diferencias de cambio son computables en la medida que sean generadas por operaciones o transacciones en moneda extranjera que se encuentran vinculadas o relacionadas con la obtención de potenciales rentas gravadas o con el mantenimiento de su fuente generadora o por los créditos obtenidos para financiar tales operaciones, no obstante, tratándose de la diferencia de cambio que resulte de la expresión de saldos de tenencia de dinero en moneda extranjera (saldo de caja efectivo y saldo de dinero en Bancos), a la fecha del Balance General, así como en el caso del canje de moneda extranjera por moneda nacional, no será necesario que el contribuyente sustente el origen de dichos importes de moneda extranjera.

Que habiéndose llevado el tema a conocimiento de la Sala Plena del Tribunal Fiscal, mediante acuerdo contenido en el Acta de Reunión de Sala Plena N° 2016-16 de 8 de agosto de 2016, se ha adoptado la sub propuesta 2.2 de la propuesta 2 antes mencionada, según la cual: "*Las diferencias de cambio son computables en la medida que sean generadas por operaciones o transacciones en moneda extranjera que se encuentran vinculadas o relacionadas con la obtención de potenciales rentas gravadas o con el mantenimiento de su fuente generadora o por los créditos obtenidos para financiar tales operaciones, no obstante, tratándose de la diferencia de cambio que resulte de la expresión de saldos de tenencia de dinero en moneda extranjera (saldo de caja efectivo y saldo de dinero en Bancos), a la fecha del Balance General, así como en el caso del canje de moneda extranjera por moneda nacional, no será necesario que el contribuyente sustente el origen de dichos importes de moneda extranjera*", de acuerdo con los siguientes fundamentos:

"De acuerdo con el primer párrafo del artículo 61º del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF, las diferencias de cambio originadas por operaciones que fuesen objeto habitual de la actividad gravada y las que se produzcan por razones de los créditos obtenidos para financiarlas, constituyen resultados computables a efectos de la determinación de la renta neta.

Asimismo, el segundo párrafo del mismo artículo señala que para los efectos de la determinación del Impuesto a la Renta, por operaciones en moneda extranjera, se aplicarán las siguientes normas:

"a) Las operaciones en moneda extranjera se contabilizarán al tipo de cambio vigente a la fecha de la operación.

f

x

e



Tribunal Fiscal

Nº 08678-2-2016

b) Las diferencias de cambio que resulten del canje de la moneda extranjera por moneda nacional, se considerarán como ganancia o como pérdida del ejercicio en que se efectúa el canje.

c) Las diferencias de cambio que resulten de los pagos o cobranzas por operaciones pactadas en moneda extranjera, contabilizadas en moneda nacional, que se produzcan durante el ejercicio se considerarán como ganancia o como pérdida de dicho ejercicio.

d) Las diferencias de cambio que resulten de expresar en moneda nacional los saldos de moneda extranjera correspondientes a activos y pasivos, deberán ser incluidas en la determinación de la materia imponible del período en el cual la tasa de cambio fluctúa, considerándose como utilidad o como pérdida.

e) Las diferencias de cambio originadas por pasivos en moneda extranjera relacionados y plenamente identificables, ya sea que se encuentren en existencia o en tránsito a la fecha del balance general, deberán afectar el valor neto de los inventarios correspondientes. Cuando no sea posible identificar los inventarios con el pasivo en moneda extranjera, la diferencia de cambio deberá afectar los resultados del ejercicio⁶.

f) Las diferencias de cambio originadas por pasivos en moneda extranjera relacionadas con activos fijos existentes o en tránsito u otros activos permanentes a la fecha del balance general, deberán afectar el costo del activo. Esta norma es igualmente de aplicación en los casos en que la diferencia de cambio esté relacionada con los pagos efectuados en el ejercicio. La depreciación de los activos así reajustados por diferencias de cambio, se hará en cuotas proporcionales al número de años que falten para depreciarlos totalmente.

g) Las inversiones permanentes en valores en moneda extranjera se registrarán y mantendrán al tipo de cambio vigente de la fecha de su adquisición. No están comprendidos en este inciso los Certificados Bancarios de Moneda Extranjera, a los que les resulta de aplicación la regla contenida en el inciso d) de este artículo⁷.

El último párrafo del mencionado artículo dispone que las diferencias de cambio se determinarán utilizando el tipo de cambio del mercado que corresponda⁸.

En relación con la diferencia de cambio, mediante la Resolución Nº 02760-5-2006, publicada en el diario oficial "El Peruano" el 2 de junio de 2006 con el carácter de jurisprudencia de observancia obligatoria, se ha señalado que ésta constituye un ajuste contable que resulta luego de compensarse las devaluaciones o revaluaciones de la moneda a lo largo del ejercicio, para obtener al cierre de dicho ejercicio (31 de diciembre) una diferencia neta de cambio.

En efecto, dicha resolución señala que la imputación de las diferencias de cambio como ganancias o pérdidas del ejercicio no sólo constituye una solución técnica tendiente a corregir o atenuar la distorsión que provoca la fluctuación o volatilidad de la moneda nacional en la determinación de la utilidad comercial

⁶ Mediante Decreto Legislativo Nº 1112, publicado el 29 de junio de 2012, se derogaron los incisos e) y f). Conforme con la Quinta Disposición Complementaria Final del citado decreto legislativo, las diferencias de cambio a que se referían los incisos e) y f) derogados, generadas a partir de la entrada en vigencia de dicha norma, se regirán por lo dispuesto por el inciso d) del artículo 61º de la Ley, normas cuya aplicación deben ser consideradas de corresponder al período.

⁷ Este inciso fue modificado por la Ley Nº Nº 29492, publicada el 31 de diciembre de 2009, haciendo referencia a: "Las inversiones permanentes en valores en moneda extranjera se registrarán y mantendrán al tipo de cambio vigente de la fecha de su adquisición, cuando califiquen como partidas no monetarias".

⁸ En cuanto a la norma reglamentaria, véase en el Anexo I (Anexo Normativo) el artículo 34º del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo Nº 122-94-EF y modificatorias, las que deben considerarse de corresponder al período.



Tribunal Fiscal

Nº 08678-2-2016

en el curso de un período, sino que también permite mensurar el impacto (positivo o negativo) de dicha volatilidad monetaria en el patrimonio de la empresa, el cual, de revelarse como un cambio de valor patrimonial positivo entre el comienzo y el fin de un período, determinará la existencia de un incremento patrimonial que será reconocido como renta neta del ejercicio, y de revelarse como un cambio de valor negativo, corresponderá su reconocimiento como pérdida del ejercicio, de conformidad con lo establecido en el artículo 61º de la ley.

Sobre el particular, es necesario determinar el alcance del citado artículo 61º cuando señala que son computables a efecto de la determinación de la renta neta las diferencias de cambio "originadas por operaciones que fuesen objeto habitual de la actividad gravada" y las que se produzcan "por razones de los créditos obtenidos para financiarlas".

De la mencionada norma se aprecia que las diferencias de cambio son computables solo si surgen de operaciones relativas a la generación de potenciales rentas gravadas⁹ o aquéllas vinculadas con el mantenimiento de su fuente generadora.

En efecto, a fin de establecer lo que debe entenderse por "operaciones que fuesen objeto habitual de la actividad gravada", es preciso determinar lo que se entiende por "operación", término que es definido por el Diccionario de la Academia de la Lengua Española, como la "acción y efecto de operar" o la "ejecución de algo"¹⁰. Por su parte, la operación desde un punto de vista económico, "es la ejecución de cualquier trabajo planeado, como un paso o una serie limitada de pasos en la producción u otra actividad"¹¹.

De lo expuesto, cuando la Ley del Impuesto a la Renta hace mención a la expresión "las diferencias de cambio originadas por operaciones que fuesen objeto habitual de la actividad gravada", se entiende que el resultado de la operación de la que se deriva la diferencia de cambio debe encontrarse gravado, para lo cual, es necesario acreditar la vinculación directa de dicha "operación" (productora de diferencia de cambio) con éste.

En tal sentido, sólo existirá una ganancia o una pérdida por diferencia de cambio computable en la forma dispuesta por el primer párrafo del artículo 61º del Impuesto a la Renta, en tanto la operación o transacción tenga vinculación o nexo con una potencial renta gravada. En efecto, vincular la diferencia de cambio con dicha operación equivale a verificar lo que ordena la ley.

Desde un punto de vista casuístico, la diferencia de cambio será computable para determinar la renta neta si y solo si la operación de la que resulta esté involucrada con la obtención de una potencial renta gravada, con el mantenimiento de su fuente generadora o con los créditos obtenidos para financiar dichas operaciones. En caso contrario, si dicho nexo no estuviera presente, la diferencia de cambio no cumpliría con el presupuesto legal establecido en el primer párrafo del referido artículo 61º del Impuesto a la Renta y su participación en la determinación de la renta neta o base imponible no sería computable¹².

De lo expuesto, no puede entenderse que cuando el citado artículo 61º alude a "operaciones que fuesen objeto habitual de la actividad gravada", lo hace en un sentido general y que para su aplicación sería suficiente acreditar la realización de la actividad principal generadora de renta gravada del contribuyente, toda vez que ello conllevaría a sostener que por el solo hecho de ser una persona jurídica o empresa en marcha que realiza actividad generadora de renta gravada, todas las diferencias de cambio registradas en

⁹ Puede ocurrir que si bien existe dicha vinculación, fácticamente no se produzca la renta gravada, como sucede, por ejemplo, cuando un proyecto que generaría rentas gravadas no llega a concretarse.

¹⁰ Al respecto, véase en: <http://dle.rae.es/?id=QmweHtN>.

¹¹ COOPER, William W. e IJIRI, Yuji. Op Cit., p. 523.

¹² Así por ejemplo, no podría computarse la pérdida por diferencia de cambio que resulte de pasivos por gastos ajenos al giro del negocio o por liberalidades otorgadas.



Tribunal Fiscal

Nº 08678-2-2016

su contabilidad constituirán resultados computables a efecto de la determinación de la renta neta, lo que no se desprende de la norma analizada.

No obstante lo señalado, en el caso de la diferencia de cambio que resulte de la expresión de saldos de tenencia de dinero en moneda extranjera (saldo de caja efectivo y saldo de dinero en Bancos), a la fecha del Balance General, así como en el caso del canje de moneda extranjera por moneda nacional, no será necesario sustentar el origen de dichos importes en moneda extranjera, esto es, si provienen de operaciones destinadas a generar rentas gravadas o no gravadas, o de créditos obtenidos para financiarlas, a efecto de establecer si la diferencia de cambio vinculada con dichos importes en moneda extranjera es computable en su integridad o parcialmente dado estos no pueden ser relacionados con operaciones específicas.

En cuanto a la segunda consideración prevista en el citado artículo 61º, en el sentido que son computables las diferencias de cambio "que se produzcan por razones de los créditos obtenidos para financiarlas", se aprecia que fluye del mismo texto que los créditos obtenidos (generadores de diferencias de cambio) también deben financiar a las operaciones destinadas a la obtención de potenciales rentas gravadas, esto es, nuevamente se advierte que está presente la indicada relación o vinculación. De esta manera, la razón del crédito obtenido debe ser la financiación de operaciones que potencialmente generen rentas gravadas o mantengan su fuente generadora.

Por consiguiente, la simple obtención de un crédito en moneda extranjera no acredita la financiación de operaciones gravadas sino que ello debe ser verificado. En efecto, la obtención de un crédito líquido implica un ejercicio de agenciamiento de capitales que están a disposición de quien lo obtiene y en sí mismo no explica la financiación de actividades gravadas habituales. Por tanto, la referida financiación debe ser utilizada o empleada en actividades gravadas pues solo así se estaría cumpliendo el presupuesto del artículo 61º de la Ley del Impuesto a la Renta. En tal sentido, de no acreditarse tal vinculación o relación, las diferencias de cambio no serán computables al amparo del anotado artículo¹³.

Es importante indicar que si bien es presupuesto que dichos créditos se hayan obtenido con la finalidad de generar renta gravada con el Impuesto a la Renta, para que la diferencia de cambio sea computable, la norma no exige como condición para tal efecto que las operaciones de financiamiento generen un gasto que sea deducible en su integridad. Así por ejemplo, parte del gasto podría no ser deducible si se exceden los límites fijados por el literal a) del artículo 37º de la Ley del Impuesto a la Renta, lo que no afectará a la diferencia de cambio que se produzca.

En efecto, dicha proposición permite que, aun cuando los intereses y gastos derivados de un crédito obtenido para financiar operaciones realizadas con la finalidad de generar rentas gravadas no resultasen en gasto deducible para la determinación del Impuesto a la Renta, en tanto se demuestre que el capital solicitado se utilizó para financiar la realización de operaciones que tienen por objeto la obtención de rentas gravadas o el mantenimiento de su fuente, generarán diferencias de cambio a efecto de determinar la renta neta. Por el contrario, si no se demuestra dicha vinculación, no solo no cabría que los intereses y gastos vinculados a dichas operaciones sean considerados deducibles como gasto, sino que las diferencias de cambio que arrojasen, tampoco podrían afectar los resultados para efecto de la determinación del Impuesto a la Renta.

En conclusión, para computar las diferencias de cambio en la determinación de la renta neta imponible, se requiere la existencia de la anotada vinculación. Así, en tanto se pueda demostrar dicha relación entre la transacción llevada a cabo (que genera la diferencia de cambio) y la generación de una potencial renta gravada o el mantenimiento de su fuente generadora, se obtendrán diferencias de cambio computables para la determinación de la renta neta en aplicación y sentido del referido artículo 61º de la ley.

¹³ Así, en el caso de créditos obtenidos para financiar tanto operaciones gravadas como no gravadas serán computables las diferencias de cambio en la parte proporcional a las operaciones gravadas.



Tribunal Fiscal

Nº 08678-2-2016

Por tanto, se concluye que las diferencias de cambio son computables en la medida que las operaciones o transacciones que las generan se encuentran vinculadas o relacionadas con la obtención de potenciales rentas gravadas o con el mantenimiento de su fuente generadora o por los créditos obtenidos para financiar tales operaciones, no obstante, tratándose de la diferencia de cambio que resulte de la expresión de saldos de tenencia de dinero (saldo de caja efectivo y saldo de dinero en Bancos), a la fecha del Balance General, no será necesario que se contribuyente sustente cómo se originó dicho saldo".

Que el citado criterio tiene carácter vinculante para todos los vocales de este Tribunal, según lo establecido por el acuerdo recogido en el Acta de Reunión de Sala Plena N° 2002-10 de 17 de setiembre de 2002.

Que asimismo, conforme con el acuerdo contenido en el Acta de Reunión de Sala Plena N° 2016-16, corresponde que la presente resolución se emita con el carácter de observancia obligatoria, y se disponga su publicación en el diario oficial "El Peruano", de conformidad con el artículo 154º del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, modificado por Ley N° 30264¹⁴.

Que en autos se aprecia que la recurrente dedujo como pérdida neta por diferencia de cambio el resultado de restar a las ganancias por diferencias de cambio de S/. 515 432,70, las pérdidas por diferencias de cambio de S/. 2 190 454,35, derivadas de la tenencia de Bonos del Tesoro Público y los saldos en cuentas de depósitos a plazo y ahorros mantenidas en el Sistema Financiero, incluyendo en estos últimos a los ingresos obtenidos por intereses generados por los referidos depósitos y por los Bonos del Tesoro Público.

Que según el criterio antes expuesto, dado que no sería posible identificar las operaciones que originaron los saldos de tenencia de dinero en moneda extranjera que constan en cuentas bancarias a la fecha del Balance General, sean estas de ahorros o a plazos, la totalidad de las diferencias de cambio que arrojen deben afectar los resultados del Impuesto a la Renta, aun cuando los montos depositados en dichas cuentas, en el período que nos ocupa, generasen rentas exoneradas del Impuesto a la Renta, lo que incluye las diferencias provenientes de los intereses que fueron depositados en las cuenta, así como de los intereses que generasen los Bonos del Tesoro Público, en tanto constasen como saldos de tenencia de dinero en moneda extranjera en cuentas bancarias a la fecha del Balance General; ello debido a que en el caso de los saldos de tenencia de dinero en moneda extranjera, lo que determina que las diferencias de cambio que generasen afecten resultados alcanzados por el citado tributo, no es el tipo de renta que pudieran generar una vez depositados en cuentas del Sistema Financiero, como plantea la Administración, sino las operaciones que habrían originado la existencia de esos saldos.

Que no obstante, en este caso, los Bonos del Tesoro Público no representan saldos de tenencia de dinero, sino inversiones, en donde se habría dado uso al efectivo disponible por la empresa, adquiriendo un valor mobiliario, de contenido crediticio, por lo que para determinar si las diferencias de cambio que pudieran generarse deben afectar los resultados del Impuesto a la Renta, debemos considerar el tipo de renta que

¹⁴ Norma que dispone que las resoluciones del Tribunal Fiscal que interpreten de modo expreso y con carácter general el sentido de normas tributarias, las emitidas en virtud del artículo 102º, las emitidas en virtud a un criterio recurrente de las Salas Especializadas, así como las emitidas por los Resolutores - Secretarios de Atención de Quejas por asuntos materia de su competencia, constituirán jurisprudencia de observancia obligatoria para los órganos de la Administración Tributaria, mientras dicha interpretación no sea modificada por el mismo Tribunal, por vía reglamentaria o por Ley. En este caso, en la resolución correspondiente el Tribunal señalará que constituye jurisprudencia de observancia obligatoria y dispondrá la publicación de su texto en el diario oficial El Peruano.

De presentarse nuevos casos o resoluciones con fallos contradictorios entre sí, el Presidente del Tribunal deberá someter a debate en Sala Plena para decidir el criterio que deba prevalecer, constituyendo éste precedente de observancia obligatoria en las posteriores resoluciones emitidas por el Tribunal.

La resolución a que hace referencia el párrafo anterior así como las que impliquen un cambio de criterio, deberán ser publicadas en el Diario Oficial.

En los casos de resoluciones que establezcan jurisprudencia obligatoria, la Administración Tributaria no podrá interponer demanda contencioso-administrativa.



Tribunal Fiscal

Nº 08678-2-2016

esa inversión genera, ya que en sí misma constituye una operación diferente a la que originó el capital que permitió su adquisición, por lo que dado que los Bonos del Tesoro Público, en el período materia de análisis, generaron renta exonerada, dichas diferencias no deben afectar los resultados del referido impuesto.

Que por lo expuesto, la apelada debe revocarse en el extremo referido a las diferencias de cambio provenientes de los fondos depositados en cuentas bancarias, incluidos los intereses que estos pudieran generar e incluirse en la determinación contenida en la Resolución de Determinación N° 092-003-0002092 la diferencia que estos generaron y mantenerse, en este extremo, en lo demás que contiene.

1.4. Multa

Que la Resolución de Multa N° 092-002-0002801 (folios 1737 y 1738 del Expediente N° 13079-2009), fue girada por la infracción tipificada en el numeral 1 de artículo 178º del Código Tributario, con relación al Impuesto a la Renta del ejercicio 2004.

Que el numeral 1 del artículo 178º del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, modificado por Decreto Legislativo N° 953, aplicable al caso de autos, dispone que constituye infracción tributaria 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 referido código, modificada por Decreto Legislativo N° 953, aplicable a las personas y entidades generadoras de rentas de tercera categoría, como es el caso de la recurrente, la sanción aplicable a la indicada infracción es una multa equivalente al 50% del tributo omitido, ó 50% del saldo, crédito u otro concepto similar determinado indebidamente de haber obtenido la devolución, precisándose en la Nota 15 de dicha tabla que el tributo omitido o el saldo, crédito u otro concepto similar determinado indebidamente o pérdida indebidamente declarada, será la diferencia entre el tributo o saldo, crédito u otro concepto similar o pérdida declarada y el que se debió declarar, y tratándose de tributos administrados y/o recaudados por la SUNAT, el tributo omitido o el saldo, crédito u otro concepto similar determinado indebidamente o pérdida indebidamente declarada, será la diferencia entre el tributo resultante o el saldo, crédito u otro concepto similar o pérdida del período o ejercicio gravable, obtenido por autoliquidación o, en su caso, como producto de la fiscalización, y el declarado como tributo resultante o el declarado como saldo, crédito u otro concepto similar o pérdida de dicho período o ejercicio. Para estos efectos no se tomará en cuenta los saldos a favor de los períodos anteriores ni los pagos y compensaciones efectuadas.

Que habida cuenta que la aludida resolución de multa se sustenta en parte en los reparos al Impuesto a la Renta contenidos en la Resolución de Determinación N° 092-003-0002092 que han sido mantenidos, excepto el vinculado a la diferencia de cambio resultado de la expresión en moneda nacional de saldos de tenencia de dinero en moneda extranjera depositados en cuentas bancarias, está acreditada la comisión de la infracción sancionada, no obstante, deberá excluirse de su cálculo el monto de la sanción correspondiente al reparo que ha sido levantado, manteniéndose en lo demás que contiene.

2. Resolución de Intendencia 095-014-0000768/SUNAT

Que el artículo 38º del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, modificado por el Decreto Legislativo N° 953, señalaba que las devoluciones de pagos realizados indebidamente o en exceso se efectuarán en moneda nacional agregándoles un interés fijado

f X



Tribunal Fiscal

Nº 08678-2-2016

por la Administración Tributaria, el cual no podrá ser inferior a la Tasa Pasiva de Mercado Promedio para Operaciones en Moneda Nacional (TIPMN) publicada por la Superintendencia de Banca y Seguros el último día hábil del año anterior, multiplicado por un factor de 1,20, en el período comprendido entre la fecha de pago y la fecha en que se ponga a disposición del solicitante la devolución respectiva.

Que dicha norma precisaba que los intereses se calcularían aplicando el procedimiento establecido en el artículo 33º, el que incluía la capitalización y agregaba que cuando por Ley especial se dispusieran devoluciones, las mismas se efectuarán en las condiciones que la Ley estableciera.

Que finalmente la referida norma señalaba que tratándose de las devoluciones efectuadas por la Administración Tributaria que resulten en exceso o en forma indebida, el deudor tributario deberá restituir el monto de dichas devoluciones, aplicando la Tasa de Interés Moratorio (TIM) prevista en el artículo 33º, por el período comprendido entre la fecha de la devolución y la fecha en que se produzca la restitución. Tratándose de aquellas que se tornen en indebidas, se aplicará el interés a que se refiere el primer párrafo del presente artículo.

Que el primer y segundo párrafos de la citada norma fueron sustituidos por el Decreto Legislativo Nº 969, señalándose que las devoluciones de pagos realizados indebidamente o en exceso se efectuarán en moneda nacional agregándoles un interés fijado por la Administración Tributaria, el cual no podrá ser inferior a la Tasa Pasiva de Mercado Promedio para Operaciones en Moneda Nacional (TIPMN) publicada por la Superintendencia de Banca, Seguros y Administradoras Privadas de Fondos de Pensiones el último día hábil del año anterior, multiplicado por un factor de 1,20, en el período comprendido entre el día siguiente a la fecha de pago y la fecha en que se ponga a disposición del solicitante la devolución respectiva, así como que los intereses se calcularán aplicando el procedimiento establecido en el artículo 33º y precisaba que cuando por Ley especial se dispusieran devoluciones, las mismas se efectuarán en las condiciones que la Ley estableciera.

Que mediante Ley Nº 29191, se sustituyó el artículo 38º del Código Tributario, disponiéndose que las devoluciones de pagos realizados indebidamente o en exceso se efectuarán en moneda nacional, agregándoles un interés fijado por la Administración Tributaria, en el período comprendido entre el día siguiente a la fecha de pago y la fecha en que se ponga a disposición del solicitante la devolución respectiva, de conformidad con lo siguiente: a) Tratándose de pago indebido o en exceso que resulte como consecuencia de cualquier documento emitido por la Administración Tributaria, a través del cual se exija el pago de una deuda tributaria, se aplicará la Tasa de Interés Moratorio (TIM) prevista en el artículo 33; b) Tratándose de pago indebido o en exceso que no se encuentre comprendido en el supuesto señalado en el literal a), la tasa de interés no podrá ser inferior a la Tasa Pasiva de Mercado Promedio para Operaciones en Moneda Nacional (TIPMN), publicada por la Superintendencia de Banca, Seguros y Administradoras Privadas de Fondos de Pensiones el último día hábil del año anterior, multiplicada por un factor de 1,20.

Que dicha norma agrega que los intereses se calcularán aplicando el procedimiento establecido en el artículo 33º y que tratándose de las devoluciones efectuadas por la Administración Tributaria que resulten en exceso o en forma indebida, el deudor tributario deberá restituir el monto de dichas devoluciones aplicando la Tasa de Interés Moratorio (TIM) prevista en el artículo 33º, por el período comprendido entre la fecha de la devolución y la fecha en que se produzca la restitución. Tratándose de aquellas devoluciones que se tornen en indebidas, se aplicará el interés a que se refiere el literal b) del primer párrafo.

Que el artículo 39º del Código Tributario, modificado por el Decreto Legislativo Nº 981, señala que tratándose de tributos administrados por la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria - SUNAT: a) Las devoluciones se efectuarán mediante cheques no negociables, documentos valorados denominados Notas de Crédito Negociables, giros, órdenes de pago del sistema financiero y/o abono en

f α

21

J



Tribunal Fiscal

Nº 08678-2-2016

cuenta corriente o de ahorros y que la devolución mediante cheques no negociables, la emisión, utilización y transferencia a terceros de las Notas de Crédito Negociables, así como los giros, órdenes de pago del sistema financiero y el abono en cuenta corriente o de ahorros se sujetarán a las normas que se establezca por Decreto Supremo refrendado por el Ministro de Economía y Finanzas, previa opinión de la SUNAT.

Que dicha norma precisa que mediante decreto supremo, refrendado por el Ministro de Economía y Finanzas se podrá autorizar que las devoluciones se realicen por mecanismos distintos a los señalados en los párrafos precedentes.

Que el inciso b) de la citada norma señala que mediante resolución de superintendencia se fijará un monto mínimo para la presentación de solicitudes de devolución. Tratándose de montos menores al fijado, la SUNAT, podrá compensarlos de oficio o a solicitud de parte de acuerdo a lo establecido en el artículo 40º.

Que en su inciso c), modificado por los Decretos Legislativo Nº 930 y 953, señala que en los casos en que la SUNAT determine reparos como consecuencia de la verificación o fiscalización efectuada a partir de la solicitud mencionada en el inciso precedente, deberá proceder a la determinación del monto a devolver considerando los resultados de dicha verificación o fiscalización y se precisa que adicionalmente, si producto de la verificación o fiscalización antes mencionada, se encontraran omisiones en otros tributos o infracciones, la deuda tributaria que se genere por dichos conceptos podrá ser compensada con el pago en exceso, indebido, saldo a favor u otro concepto similar cuya devolución se solicita. De existir un saldo pendiente sujeto a devolución, se procederá a la emisión de las Notas de Crédito Negociables, cheques no negociables y/o al abono en cuenta corriente o de ahorros. Las Notas de Crédito Negociables y los cheques no negociables podrán ser aplicadas al pago de las deudas tributarias exigibles, de ser el caso. Para este efecto, los cheques no negociables se girarán a la orden del órgano de la Administración Tributaria.

Que mediante Formulario 4949 Nº 02785682 de 23 de mayo de 2008 (folio 140 del Expediente Nº 13074-2009), la recurrente solicitó la devolución del saldo a favor del Impuesto a la Renta del ejercicio 2004 contenido en su declaración jurada rectificatoria por la suma de S/. 1 671 124,00, la que fue declarada procedente en parte, ya que como resultado del procedimiento de fiscalización antes citado, se estableció como saldo a su favor la suma de S/. 490 760,00, la que fue compensada de oficio con la deuda contenida en la Resolución de Multa Nº 092-002-0002802 y con parte de la deuda contenida en la Resolución de Multa Nº 092-002-0002801.

Que asimismo, mediante Resolución de Intendencia Nº 095-014-0000768/SUNAT (folio 67 del Expediente Nº 13074-2009), la Administración dispuso modificar la mencionada resolución al haber dejado sin efecto la Resolución de Multa Nº 092-002-0002802, girada por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178º del Código Tributario, relacionada con el pago a cuenta del Impuesto a la Renta de noviembre de 2004, sustentada en la Resolución de Determinación Nº 092-003-0002093, al haberse dejado sin efecto el reparo al pago a cuenta del Impuesto a la Renta de noviembre de 2004, por ingresos omitidos, mediante Resolución de Intendencia Nº 095-014-0000767/SUNAT, como se ha señalado, habiendo dispuesto la devolución del importe materia de compensación de oficio, es decir, del importe de S/. 37 765,00 y compensó el crédito objeto de devolución con parte de la deuda contenida en la Resolución de Multa Nº 092-002-0002801.

Que dado que en esta instancia se ha establecido que los reparos cuestionados están arreglados a ley, excepto el vinculado a las diferencias de cambio resultado de la expresión en moneda nacional de saldos de tenencia de dinero en moneda extranjera depositados en cuentas bancarias y habiéndose dispuesto que se excluya del cálculo la sanción contenida en la Resolución de Multa Nº 092-002-0002801, la suma correspondiente al reparo que ha sido levantado, manteniéndose en lo demás que contiene, así como que la compensación de oficio de un crédito tributario a que se refieren los artículos

f x

J



Tribunal Fiscal

Nº 08678-2-2016

39º y 40º del Código Tributario, no requieren que la deuda a compensar sea exigible coactivamente, corresponde revocar la apelada en el extremo que dispone la compensación del crédito objeto de devolución con la parte de la sanción contenida en la Resolución de Multa N° 092-002-0002801 que ha sido levantada, debiendo mantenerse la Resolución de Intendencia N° 095-014-0000768/SUNAT, en el extremo cuestionado, en lo demás que contiene.

Que finalmente, el informe oral solicitado se realizó con la asistencia de los representantes de ambas partes, conforme se verifica en autos.

Con los vocales Pinto de Aliaga y Castañeda Altamirano, e interviniendo como ponente el vocal Velásquez López Raygada.

RESUELVE:

1. ACUMULAR los procedimientos tramitados en los Expedientes N° 13074-2009 y N° 13079-2009.
2. REVOCAR la Resolución de Intendencia N° 095-014-0000767/SUNAT de 30 de julio de 2009, en el extremo vinculado a la diferencia de cambio resultado de la expresión en moneda nacional de saldos de tenencia de dinero en moneda extranjera depositados en cuentas bancarias contenido en la Resolución de Determinación N° 092-003-0002092 y en cuanto al monto de la sanción contenida en la Resolución de Multa N° 092-002-0002801 que se sustenta en aquel, y CONFIRMARLA, en los extremos cuestionados, en lo demás que contiene.
3. REVOCAR la Resolución de Intendencia N° 095-014-0000768/SUNAT de 30 de julio de 2009, en el extremo que dispuso la compensación del crédito objeto de devolución con la parte de la sanción contenida en la Resolución de Multa N° 092-002-0002801, que ha sido levantada, y CONFIRMARLA, en los extremos cuestionados, en lo demás que contiene.
4. DECLARAR que de acuerdo con el artículo 154º del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, modificado por Ley N° 30264, la presente resolución constituye precedente de observancia obligatoria, disponiéndose su publicación en el diario oficial "El Peruano" en cuanto establece el criterio siguiente:

"Las diferencias de cambio son computables en la medida que sean generadas por operaciones o transacciones en moneda extranjera que se encuentran vinculadas o relacionadas con la obtención de potenciales rentas gravadas o con el mantenimiento de su fuente generadora o por los créditos obtenidos para financiar tales operaciones, no obstante, tratándose de la diferencia de cambio que resulte de la expresión de saldos de tenencia de dinero en moneda extranjera (saldo de caja efectivo y saldo de dinero en Bancos), a la fecha del Balance General, así como en el caso del canje de moneda extranjera por moneda nacional, no será necesario que el contribuyente sustente el origen de dichos importes de moneda extranjera".

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

PINTO DE ALIAGA
VOCAL PRESIDENTA

CASTAÑEDA ALTAMIRANO
VOCAL

VELÁSQUEZ LÓPEZ RAYGADA
VOCAL

Quintana Aquehua
Secretaria Relatora
VLR/SQ/JD/njt.