



Tribunal Fiscal

N° 07965-4-2014

Que con relación a la inaplicación de intereses y sanciones, conforme con el numeral 1 del artículo 170° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, no procede la aplicación de intereses, ni sanciones, cuando como producto de la interpretación equivocada de una norma no se hubiese pagado monto alguno de la deuda tributaria relacionada con dicha interpretación hasta la aclaración de la misma, y siempre que la norma aclaratoria señale expresamente que es de aplicación este numeral. Agrega, que a tal efecto, la aclaración podrá realizarse mediante ley o norma de rango similar, decreto supremo refrendado por el Ministro de Economía y Finanzas, resolución de superintendencia o norma de rango similar o resolución del Tribunal Fiscal a que se refiere el artículo 154° del mismo código.

Que el numeral 2 del citado artículo 170°, señala que no procede la aplicación de intereses ni sanciones cuando la Administración haya tenido duplicidad de criterio en la aplicación de la norma y sólo respecto de los hechos producidos, mientras el criterio anterior estuvo vigente.

Que en el presente caso, no resulta aplicable el numeral 1 del citado artículo 170° del Código Tributario antes citado, toda vez que no se ha señalado expresamente en norma alguna ni en resolución de observancia obligatoria de este Tribunal, que procediese aplicar dicho numeral, siendo además que del análisis efectuado en esta instancia, no se advierte la existencia de una duda razonable, en relación a las normas aplicables para determinar si la depreciación de los bienes destinados a la producción, debe considerarse como costo o gasto, que pudiera haber conllevado a una interpretación equivocada de ellas, tal y como ocurre cuando la norma es imprecisa, ambigua u oscura, debido a que si bien en el ejercicio 2000 no existía norma alguna que establezca qué se debe considerar como costo de producción, resultaba claro que debían considerarse los importes que fueren necesarios para la producción de los bienes²⁷.

Que en cuanto al numeral 2 del citado artículo 170°, cabe indicar que este Tribunal en la Resolución N° 05427-1-2005 ha señalado que los criterios contradictorios a que se refiere el numeral 2 del artículo 170° del Código Tributario, son aquellos que han sido puestos de manifiesto en forma expresa por la Administración a través de un acto formal, no advirtiéndose de autos la existencia de duplicidad de criterio, en tanto la recurrente no ha acreditado que la Administración hubiera emitido dos actos formales en los que se evidencie dicha duplicidad.

Que en cuanto a lo alegado por la recurrente con relación a que en anteriores fiscalizaciones la Administración no formuló observación alguna por llevar su empresa la totalidad de la depreciación a resultados, cabe indicar que el hecho que la Administración no hubiera efectuado reparo al respecto con anterioridad no conlleva a que se haya producido el supuesto previsto en el numeral 2 del artículo 170° antes citado, conforme al criterio establecido en la Resolución N° 05427-1-2005 precitada.

Que con relación a lo alegado respecto a que toda vez que hasta el ejercicio 2003 no existía un criterio legal sobre los conceptos que debían integrar el costo de producción, hasta dicho ejercicio la norma no condicionaba la deducción del íntegro de la depreciación en el estado de ganancias y pérdidas del ejercicio, sino que en algunos casos se recurrió a la NIC 2 para sostener que la depreciación debía reconocerse en la determinación del costo computable de las existencias, y es recién desde el ejercicio 2004 mediante Decreto Legislativo N° 945 y la Primera Disposición Final del Decreto Supremo N° 134-2004-EF, que se estableció el tratamiento tributario de la depreciación; cabe indicar que con anterioridad al ejercicio 2004, el artículo 20° de la Ley del Impuesto a la Renta, establecía que para determinar la renta bruta debía considerarse el costo computable, que incluía el costo de producción, por lo que carece de sustento lo alegado por la recurrente.

Que en cuanto a que el criterio adoptado por la Administración referido a que no debía deducirse la depreciación anual para determinar la renta neta, genera que la depreciación de un ejercicio incida en la

²⁷ Lo que se ha señalado en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 06784-1-2002.



Tribunal Fiscal

N° 07965-4-2014

de los ejercicios posteriores, lo que contraviene lo dispuesto en los artículos 37° y 38° de la Ley del Impuesto a la Renta vigentes en los periodos fiscalizados, resultando válida una interpretación distinta a la de la Administración, cabe indicar que el hecho que haya tenido una interpretación distinta de la norma, no implica que ésta haya sido obscura o ambigua, ni que genere una duda razonable, siendo además que la aplicación del artículo 20° de la citada ley no contradice los artículos 37° y 38° de la misma norma, debido a que en el artículo 37° se encuentran los gastos que se pueden deducir a efecto de determinar la renta neta y en el artículo 38° se dispone que las depreciaciones de ejercicios anteriores no pueden incidir en las de ejercicios posteriores, siendo que la depreciación que afecta al costo de producción, al final del ejercicio forma parte de las existencias como costo de éstas, por lo cual lo que incide en los ejercicios siguientes es el costo de las existencias.

Que en cuanto a lo indicado por la recurrente en el sentido que si bien el artículo 35° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, establece la obligación de contabilizar en cuentas separadas los elementos constitutivos del costo de producción, refiere que dichos elementos son los comprendidos en la Norma Internacional de Contabilidad, no obstante, de ello no se puede interpretar como una opción normativa que se deba considerar a la depreciación como parte del costo de producción a efecto de determinar el costo computable de los bienes enajenados, ya que ello significaría que por norma reglamentaria se establezcan los elementos constitutivos del tributo, lo que vulneraría el principio de legalidad, cabe señalar que la depreciación de bienes utilizados en la producción de existencias forma parte del costo computable, lo que se sustenta en el artículo 20° de la Ley del Impuesto a la Renta antes referido, por lo que carece de asidero lo alegado por la recurrente.

Que en lo referente a que la Administración no debió imputar el pago efectuado a los intereses sino al importe del tributo omitido, toda vez que los intereses correspondían a deuda reclamada, conforme con el artículo 136° del Código Tributario, al respecto cabe señalar que el artículo 31° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado mediante Decreto Supremo N° 135-99-EF, establece que los pagos se imputarán en primer lugar, si lo hubiere, al interés moratorio y luego al tributo o multa, de ser el caso.

Que asimismo, el artículo 28° del mismo código, dispone que la Administración Tributaria exigirá el pago de la deuda tributaria que está constituida por el tributo, las multas y los intereses.

Que en cuanto a los intereses, el artículo 33° del anotado código señala que el monto del tributo no pagado dentro de los plazos indicados por el artículo 29° devengará un interés equivalente a la tasa de interés moratorio (TIM) la cual no podrá exceder del 10% por encima de la tasa activa del mercado promedio mensual en moneda nacional (TAMN) que publique la Superintendencia de Banca y Seguros el último día hábil del mes anterior.

Que por su parte, el artículo 136° del referido código, dispone que tratándose de resoluciones de determinación y de multa, para interponer reclamación no es requisito el pago previo de la deuda tributaria por la parte que constituye motivo de la reclamación; pero para que ésta sea aceptada, el reclamante deberá acreditar que ha abonado la parte de la deuda no reclamada actualizada hasta la fecha en que realice el pago.

Que según lo señalado por este Tribunal en la Resolución N° 02889-5-2013²⁸, el tributo y/o multa deben ser cancelados incluyendo los intereses generados hasta la fecha de pago, debido a que en aplicación del citado artículo 31° del Código Tributario no es posible aplicar suma de dinero alguna al pago de tributo y/o multa, sin que previamente se cancelen los intereses generados por su pago extemporáneo.

Que en el presente caso, se aprecia de la apelada de fojas 14495, 14568 y 14569 vuelta, que la recurrente el 29 de diciembre de 2004 –con anterioridad a la interposición de su recurso de reclamación de fecha 12 de enero de 2005, foja 13964-, efectuó un pago de S/.2'020,758.00 por deuda del Impuesto a

²⁸ Emitida con carácter de observancia obligatoria con ocasión del análisis para la aplicación del régimen de incentivos del artículo 179° del Código Tributario.



Tribunal Fiscal

N° 07965-4-2014

la Renta del ejercicio 2000, respecto al cual la Administración efectuó la imputación conforme con el citado artículo 31° del Código Tributario.

Que de una interpretación sistemática de las normas citadas, se tiene que la deuda tributaria está compuesta por el tributo y los intereses, habiéndose establecido en el artículo 31° la obligación de la Administración de imputar los pagos efectuados en primer lugar a los intereses y luego al tributo, siendo que ambos forman parte de una misma deuda. Asimismo, el citado artículo 136° es una norma que se encuentra dirigida a regular la obligación del contribuyente de efectuar el pago de la deuda no reclamada a fin de que su recurso de reclamación sea admitido a trámite, mas no regula la forma en que la Administración debe imputar el pago de la deuda.

Que en ese sentido, resultaba arreglado a ley que la Administración imputase el pago efectuado a los intereses y luego al tributo omitido, no pudiendo considerarse que no debía cumplir con dicha actuación, de acuerdo a lo señalado en el citado artículo 136°, máxime cuando la deuda reclamada o no, es una sola, que incluye intereses y tributo omitido, por lo que la Administración actuó de acuerdo a ley, procediendo confirmar la apelada en este extremo.

Que en cuanto a la invocación a las Sentencias del Tribunal Constitucional recaídas en los Expedientes N° 1282-2006-AA/TC, 1255-2003-AA/TC y 3591-2004-AA/TC, en las que se ha señalado que no procede el cobro de intereses moratorios devengados hasta la fecha de reclamación; cabe indicar que de acuerdo con el criterio establecido en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 01516-4-2012, 04228-2-2007 y 00624-5-2006, no resultan de aplicación las citadas sentencias emitidas por el Tribunal Constitucional, referidas a demandas de amparo respecto al cobro de intereses moratorios, pues como en ellas se indica, están referidas a los casos concretos en que recayeron.

Impuesto a la Renta del ejercicio 2001

Activo fijo materia de reinversión que no cumple con condiciones para gozar del beneficio

Que del punto 5 del Anexo N° 2 de la Resolución de Determinación N° 012-003-0005499, girada por Impuesto a la Renta del ejercicio 2001, fojas 13259, 13260, 13270 vuelta y 13271, la Administración reparó el cálculo de la Renta Neta Imponible Reinvertida, en cuanto al activo fijo materia de reinversión al no cumplir con las condiciones para gozar del beneficio establecido en la Segunda Disposición Transitoria y Complementaria de la Ley N° 27394, debido a que los activos fijos de la recurrente no han sido destinados a su objeto principal al haber sido alquilados a la empresa Generación Eléctrica de Atocongo S.A.; y por tratarse de bienes que se han ido construyendo con anterioridad al ejercicio 2001.

Que de conformidad con el artículo 55° de la citada Ley del Impuesto a la Renta, modificado por el artículo 3° de la Ley N° 27394, el impuesto que gravaba las rentas de tercera categoría a cargo de los contribuyentes domiciliados en el país se determinaría aplicando la tasa del 20% (veinte por ciento) sobre su renta neta, precisándose en la Segunda Disposición Transitoria y Complementaria de la Ley N° 27394, que los contribuyentes y generadores de rentas de tercera categoría -como la recurrente- estarían sujetos a una tasa de 30% (treinta por ciento) sobre el monto de las utilidades generadas a partir del ejercicio 2001, agregando que éstos podían gozar de una reducción de 10 (diez) puntos porcentuales siempre que el monto deducido fuese invertido en el país en cualquier sector de la actividad económica.

Que por su parte, el artículo único de la Ley N° 27397, publicada el 12 de enero de 2001, estableció que lo dispuesto en la Segunda Disposición Transitoria y Complementaria de la Ley N° 27394, sólo era de aplicación a la renta neta de tercera categoría que los contribuyentes domiciliados en el país generasen en el ejercicio 2001, precisando que en dicho ejercicio los citados contribuyentes aplicarían el Impuesto a la Renta con la tasa de 30% (treinta por ciento), pudiendo reducir la misma en 10 (diez) puntos porcentuales, en cuyo caso la tasa de 20% (veinte por ciento) se calcularía sobre la renta neta reinvertida, cualquiera sea la actividad económica en que reinvertiesen, y el monto de la renta neta no reinvertida



Tribunal Fiscal

N° 07965-4-2014

estaría sujeta a la tasa de 30% (treinta por ciento), y agregó que mediante decreto supremo se establecería la forma, plazo y condiciones para el goce de este beneficio.

Que el inciso d) del artículo 1° del Decreto Supremo N° 205-2001-EF, que estableció las disposiciones para el goce del beneficio de reducción de puntos porcentuales de la tasa del Impuesto a la Renta de tercera categoría del ejercicio 2001, definió como "reversión" a toda acción que implique el empleo de parte de la renta neta del ejercicio 2001 para la adquisición o construcción de activos fijos nuevos, destinados a sus propias actividades, por parte de un contribuyente generador de rentas de tercera categoría, domiciliado en el país, y el inciso d) del citado artículo definió como "activo fijo nuevo" a cualquier bien del activo fijo que no ha sido puesto en funcionamiento ni afectado con depreciación alguna, terrenos y edificaciones.

Que el artículo 2° del referido decreto supremo señaló que el beneficio se aplicará sobre el monto equivalente de la renta neta que los contribuyentes generadores de rentas de tercera categoría reinviertan en sus propias actividades, siempre que cumplan con las condiciones que se establecen en los artículos siguientes, y el artículo 3° del mismo dispositivo legal dispuso que únicamente darían derecho a gozar del beneficio las inversiones que se destinaran a la adquisición o construcción de activos fijos nuevos vinculados directamente con la realización de actividades generadoras de renta gravadas de tercera categoría, debiendo esta inversión efectuarse con fondos propios.

Que adicionalmente, el artículo 4° del decreto supremo en mención, señaló que la adquisición o construcción de los bienes materia del beneficio a que se refiere el artículo 3° podría efectuarse desde el 1 de enero del 2001 hasta el vencimiento del plazo para la presentación de la declaración jurada anual del Impuesto correspondiente al ejercicio 2001 y su utilización o puesta en funcionamiento no podría exceder del 31 de diciembre de 2002, estableciéndose en el inciso a) del artículo 8° que el beneficio se perdería si el contribuyente no cumplía con acreditar la inversión, la que debía efectuarse con un informe técnico preparado por el contribuyente con carácter de declaración jurada, refrendado por una sociedad de auditoría, y presentado ante la Administración dentro de los treinta (30) días siguientes al vencimiento del plazo para presentar la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta del ejercicio gravable 2001.

Que mediante los puntos 3 y 4 del Requerimiento N° 00094398, fojas 4347 y 4346, la Administración solicitó a la recurrente que indique la fecha de adquisición o inicio de obra de los activos fijos con Referencia N° 32 y 38, detallados en el Anexos N° 3 adjunto al Informe Técnico presentado el 16 de mayo de 2002, y del Anexo N° 1 del citado informe, detallar los activos fijos destinados a la Planta de Cemento, Muelle Conchan, Planta Térmica, Administración u otro destino; así como el motivo y la base legal por la cual se ha considerado para el cálculo de la Renta Neta Imponible Reinvertida, activos fijos cuya fecha de adquisición o inicio de obra es anterior al 1 de enero de 2001, no obstante lo establecido por el artículo 4° del Decreto Supremo N° 205-2001-EF.

Que la recurrente en respuesta al citado requerimiento, presentó un escrito de 30 de setiembre de 2004, fojas 4322 a 4324, en el que señala que en los Anexos N° 1 y 3 del informe técnico presentado el 16 de mayo de 2002, ha indicado la fecha de adquisición o inicio de obra de los activos fijos, así como el destino y fecha de utilización o puesta en funcionamiento de los activos fijos.

Que afirma que el artículo 4° del Decreto Supremo N° 205-2001-EF debe ser interpretado en el sentido que la renta neta reinvertida que goza del beneficio de la tasa reducida del 20% es aquella generada en el ejercicio 2001 y que sea efectivamente reinvertida a partir del 1 de enero de 2001, debiendo entenderse por efectivamente reinvertida el desembolso efectuado por la empresa con fondos propios; por tanto cuando dicho artículo hace referencia a la "adquisición o construcción a partir de 1 de enero de 2001" comprende los desembolsos efectuados a partir del 1 de enero de 2001 ya sea que el desembolso haya ocurrido para la continuación o ampliación de una obra iniciada en fecha anterior; de lo contrario la norma reglamentaria modificaría la ley.



Tribunal Fiscal

N° 07965-4-2014

Que la Administración en el punto 3 del Resultado del Requerimiento N° 00094398, foja 4328, señala que si los activos fijos son alquilados, no se encuentran incluidos dentro del citado beneficio, dado que no sería el objeto principal de la empresa y se distorsionaría el sentido de la reinversión, por lo que los activos fijos destinados a la Planta Térmica, la que se encuentra alquilada a Generación Eléctrica de Atocongo S.A. –según contrato de 4 de junio de 1993-, no podrán considerarse como reinversión para gozar del beneficio.

Que en el punto 4 del mismo resultado del requerimiento, foja 4327, la Administración agrega que no puede aceptarse la inversión en bienes que vienen construyendo con anterioridad al ejercicio 2001.

Que en ese sentido la Administración repara el activo fijo materia de reinversión por no cumplir las condiciones para gozar del beneficio, según Anexo N° 1 del citado resultado del requerimiento, foja 4326, por los siguientes motivos:

Referencia	Tipo	Fecha adquisición o inicio de obra	Valor compra/valorización S/.	Motivo ²⁹
21	Maquinarias y Equipos	01.03.2000	17,631.71	2
23	Edificios (ampliación de Planta Osmosis)	01.03.2000	4,636.10	2
24	Maquinarias y Equipos	01.03.2000	95,944.87	2
26	Maquinarias y Equipos	01.05.2000	73,168.24	2
27	Maquinarias y Equipos	01.06.2000	271,629.06	2
28	Maquinarias y Equipos	01.01.2000	185,838.78	2
29	Maquinarias y Equipos	15.10.2000	387,057.92	2
30	Maquinarias y Equipos	15.10.2000	1'033,891.50	2
34	Maquinarias y Equipos	15.04.2001	51,354.84	1
42	Edificios (garita de control, sala de espera, vestuarios, baños y comedor)	01.11.1999	859,987.44	2
43	Muebles y Enseres	01.11.1999	24,917.72	2
44	Instalaciones Diversas	01.11.1999	76,985.64	2
45	Equipos Diversos	01.11.1999	38,257.55	2
54	Maquinarias y Equipos	01.04.2000	27,364.99	2
55	Maquinarias y Equipos	01.04.2000	27,364.99	2
56	Maquinarias y Equipos	01.04.2000	27,364.99	2

(1) Según punto 3 del Resultado del Requerimiento N° 00094398, por no ser destinado a actividad propia de la recurrente.

(2) Según punto 4 del Resultado del Requerimiento N° 00094398, por haber sido adquiridos o iniciados su obra con anterioridad al ejercicio 2001.

Que en cuanto a la reinversión de activos fijos acotada por haberse adquirido o iniciado su obra con anterioridad al ejercicio 2001, se aprecia de fojas 2118 a 2146, el Informe Técnico de Auditoría sobre Reinversión de Utilidades en Activos Fijos y sus Anexos, presentado el 16 de mayo de 2002, en cuyo Anexo N° 3, se indica que los activos fijos contenidos en las Referencias N° 21, 23, 24, 26 a 30, 42 a 45, 54 a 56 que consisten en maquinarias y equipos, muebles y enseres, equipos diversos, instalaciones diversas y edificios (ampliación de Planta Osmosis, construcción de garita de control, sala de espera,

²⁹ Cabe señalar que los activos fijos contenidos en las Referencias N° 42 a 45, también fueron observados por el motivo (1), no obstante, ello fue levantado por la Administración en la apelada, fojas 14556 y 14557 vuelta.



Tribunal Fiscal

N° 07965-4-2014

vestuarios, baños y comedor), han sido adquiridos o se ha iniciado su construcción con anterioridad al ejercicio 2001, según las fechas detalladas en el cuadro precedente, fojas 2130 a 2133, 2135 a 2139.

Que al haberse realizado la adquisición de los bienes correspondientes a maquinarias y equipos, muebles y enseres, equipos diversos, y el inicio de la obra de ampliación de la Planta Osmosis, de la construcción de garita de control, vestuarios, sala de espera, baños y comedor, con anterioridad al 1 de enero de 2001, la reinversión en tales activos fijos no se encontraba dentro del plazo establecido en el artículo 4° del Decreto Supremo N° 205-2001-EF, no existiendo en autos documentación alguna que acredite que la inversión en los activos fijos se haya iniciado en el ejercicio 2001, y por ende, la recurrente no cumplió con los requisitos para gozar del beneficio, en cuanto a tales activos, por lo que procede mantener el reparo en este extremo y confirmar la apelada al respecto.

Que en cuanto a que la recurrente alega que debe entenderse por "efectivamente reinvertida" al desembolso efectuado por la empresa con fondos propios, a partir del 1 de enero de 2001, ya sea que tal desembolso haya ocurrido para la continuación o ampliación de una obra contratada con fecha anterior o para la instalación o montaje de un activo cuya compra fue acordada en fecha anterior, siempre que los fondos empleados sea imputables a las utilidades del ejercicio 2001 y sean "propios", y que al 1 de enero de 2001, los activos no hayan sido puestos en funcionamiento y no hayan sido materia de depreciación; siendo que interpretar lo contrario vulneraría la Constitución Política del Perú, por el principio de primacía de normas, cabe señalar que el plazo otorgado por el artículo 4° del Decreto Supremo N° 205-2001-EF, se ha establecido a efectos de que en dicho plazo se realice la reinversión en activos nuevos, es decir aquellos que aún no existían antes del 1 de enero de 2001, en tal sentido no corresponde tal calidad a aquellos que corresponden a la continuación o ampliación de obras existentes, no habiendo acreditado la recurrente de alguna forma que haya realizado la inversión en activos fijos nuevos, máxime si fue requerida al respecto en la fiscalización, habiéndose remitido la recurrente a lo señalado en el Informe Técnico, en el que se indican fechas de adquisición o de inicio de obra, anteriores al 1 de enero de 2001; siendo además que no se vulnera el principio de primacía de normas, toda vez que la ley estableció que mediante decreto supremo se establecían las condiciones y plazo para poder gozar del beneficio.

Que la observación efectuada al activo con Referencia N° 34 maquinarias y equipos, esto es, "*mandos GEA Soporte Ampliación II etapa*", fojas 4326 y 4328, se realizó por no haber sido destinado a actividades propias de la recurrente, al haber sido destinado a la Planta Térmica que fue alquilada a un tercero.

Que según se observa del Anexo N° 1 "Descripción de Activos Fijos", fojas 2655 y 2660, el referido activo fijo ha sido destinado a la Planta Térmica, y a la actividad de producción, y según lo señalado por la Administración dicha planta ha sido alquilada a la empresa Generación Eléctrica de Atocongo S.A., hecho que ha sido admitido por la Administración y la recurrente.

Que asimismo, obra a fojas 11833 a 11838, el contrato de arrendamiento celebrado el 4 de junio de 1993, entre la recurrente y la empresa Generación Eléctrica de Atocongo S.A., mediante la cual la recurrente otorgó en arrendamiento a dicha empresa la Planta Térmica, que fue diseñada para la generación de energía eléctrica, la cual comprende el terreno, edificaciones, instalaciones, maquinarias y equipos, recibiendo a cambio una renta.

Que en la Memoria Descriptiva adjunta al citado contrato, foja 11831, se señala que dicha Planta Térmica se encuentra ubicada al costado de la Planta de Producción de cemento de la recurrente, en Atocongo, Villa María del Triunfo, con una potencia de 15.75 MW.

Que a fojas 11839 a 11845, obra el contrato celebrado entre la recurrente y la misma empresa Generación Eléctrica de Atocongo S.A. mediante el cual, ésta se comprometía a vender mensualmente potencia y energía eléctrica en estado estable a la recurrente, con una potencia de 15.75 MW, para sus instalaciones ubicadas en Av. Atocongo N° 2440, Distrito de Villa María del Triunfo, Lima, recibiendo como contraprestación un pago mensual.

25



Tribunal Fiscal

N° 07965-4-2014

Que de la referida documentación, se tiene que la recurrente invirtió en sus activos fijos, del rubro maquinarias y equipos, a fin de ser destinados para su uso en la Planta Térmica, la cual se encontraba alquilada a la empresa de Generación Eléctrica Atocongo S.A., percibiendo por ello una renta, quien a su vez le proveía de energía eléctrica a la recurrente para sus instalaciones en Atocongo; por lo que la utilización de los activos adquiridos inciden en el buen funcionamiento de la planta de producción de cemento de la recurrente.

Que en ese sentido, se encuentra acreditado que los bienes adquiridos por la recurrente estuvieron vinculados a la generación de renta gravada, pues además del importe que se le ha pagado por concepto de alquiler, tales activos han sido utilizados para la obtención de energía eléctrica, lo que incide en el funcionamiento de su actividad productiva, lo cual se encuentra acorde al criterio contenido en la Resolución N° 20227-10-2011, por lo que procede levantar el reparo efectuado en este extremo y revocar la apelada en este extremo.

Solicitud de ajuste de ingresos por drawback

Que en la instancia de reclamación, la recurrente presentó un escrito con fecha 31 de julio de 2006 el cual obra a fojas 13408 y 13409, en el que solicitó que la Administración en la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2001, deduzca el importe neto de S/. 1'507,071.77 derivados de ingresos inafectos obtenidos por drawback, al no haber sido considerados en su declaración jurada por un error en la interpretación de las normas, adjuntando cuadros sobre el cálculo de tal monto los que obran de fojas 13405 a 13407.

Que la Administración en la apelada señala al respecto, que el ajuste solicitado no fue materia de observación en la instancia de fiscalización ni fue considerado por la recurrente en su declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2001, ni en sus declaraciones juradas rectificatorias, por lo que no constituye un aspecto controvertido, y por ende, no corresponde pronunciarse sobre tal extremo.

Que al respecto, de conformidad con el artículo 127° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, el órgano encargado de resolver está facultado para hacer un nuevo examen completo de los aspectos del asunto controvertido, hayan sido o no planteados por los interesados, llevando a efecto cuando sea pertinente nuevas comprobaciones.

Que dado que el asunto controvertido materia de análisis en el caso del Impuesto a la Renta del ejercicio 2001, se encuentra circunscrito a los reparos impugnados contenidos en la Resolución de Determinación N° 012-003-0005499, girada por el tributo y ejercicio antes referidos, el ajuste solicitado por el importe neto de S/. 1'507,071.77, derivado de ingresos obtenidos por drawback, no constituye un aspecto del asunto controvertido materia de autos, por lo que lo expuesto por la Administración en este extremo en la resolución recurrida se encuentra arreglado a ley.

Pagos a cuenta del impuesto a la Renta de 2000

Que como consecuencia del referido procedimiento de fiscalización se advierte de fojas 14104 a 14110 y vuelta que la Administración reparó la base imponible correspondiente a los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de febrero a diciembre de 2000, por lo siguiente: i) Ingreso por diferencias entre el valor de tasación y el valor de venta de los activos fijos vendidos; ii) ingreso por ajuste de las exportaciones de cemento y/o Clinker a los Estados Unidos de Norteamérica; e, iii) ingreso por ajuste a las ventas de cemento tipo II a empresa vinculada.

Que en atención a los citados reparos la Administración determinó omisiones al pago de intereses de pagos a cuenta de los periodos de febrero a agosto y octubre de 2000, por las cuales giró las Resoluciones de Determinación N° 012-003-0005481 a 012-003-0005487, de fojas 14110 a 14117.



Tribunal Fiscal

N° 07965-4-2014

Que posteriormente, la Administración en la apelada declaró fundado en parte el recurso de reclamación contra los citados valores en el extremo de los reparos a la base imponible de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de los referidos periodos, al haber dejado sin efecto los reparos por ingresos por ajuste de las exportaciones de cemento y/o clinker e ingreso por ajuste a las ventas a empresa vinculada, e infundado en el extremo del reparo por los ingresos por diferencias entre el valor de tasación y el valor de venta de los activos fijos en el periodo febrero de 2000, al haber sido aceptado este reparo en la instancia de reclamación, foja 14565.

Que en tal sentido, mediante la resolución de intendencia apelada la Administración dejó sin efecto, las Resoluciones de Determinación N° 012-003-0005481 a 012-003-0005487, correspondientes a los periodos de marzo a agosto y octubre de 2000, y estando a que los citados valores no han sido materia de apelación, no corresponde emitir pronunciamiento al respecto.

Que asimismo, la Administración procedió a reliquidar la nueva base imponible de los pagos a cuenta del citado impuesto por el periodo de febrero de 2000, de acuerdo al siguiente detalle:

Pagos a cuenta del Impuesto a la Renta 2000							
Resolución de Determinación	Periodo	Base Imponible Contribuyente (S/.)	Base Imponible SUNAT (S/.)	Coef.	Impuesto resultante (S/.)	Impuesto Declarado (S/.)	Omisión S/.
012-003-0005480	2000-02	47'670,675.00	47'739,069.40	0.0779	3'718,873.51	3'713,545.58	5,327.92

Que estando a que la Administración dejó sin efecto los reparos por ajuste de las exportaciones de cemento y/o clinker e ingreso por ajuste a las ventas a empresa vinculada, y la recurrente aceptó el reparo por diferencias entre el valor de tasación y el valor de venta de los activos fijos, no existe controversia respecto al importe de la base imponible del pago a cuenta del Impuesto a la Renta de febrero de 2000, correspondiendo confirmar la apelada en este extremo.

Que de acuerdo a lo señalado por la Administración en la apelada, de foja 14565 vuelta, para efecto de calcular el pago a cuenta del Impuesto a la Renta por el periodo de febrero de 2000, materia de la presente apelación, utilizó el coeficiente determinado considerando el impuesto y total de ingresos netos según declaración de pago anual del Impuesto a la Renta del Ejercicio 1998.

Que con relación a lo alegado por la recurrente en el sentido que el coeficiente utilizado para calcular el pago a cuenta de Impuesto a la Renta del periodo febrero de 2000 no se encuentra debidamente sustentado, cabe señalar que conforme se ha señalado precedentemente, de acuerdo a lo señalado en la apelada, de foja 14565 vuelta, el coeficiente utilizado por la Administración para calcular el pago a cuenta del citado periodo es el de 0.0779 determinado según la información consignada en la declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 1998, presentada por la recurrente el 31 de marzo de 1999, mediante Formulario Virtual PDT 672 N° 02000520; advirtiéndose además tal coeficiente es el mismo que utilizó la recurrente para determinar el pago a cuenta del referido periodo, según se aprecia de su declaración jurada cuya, copia obra a foja 12145, por lo que carece de sustento lo alegado al respecto.

Pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de 2001

Que como consecuencia del referido procedimiento de fiscalización se advierte de fojas 13055 a 13069 que la Administración reparó la base imponible correspondiente a los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2001, por lo siguiente: i) ingreso por ajuste de las exportaciones de cemento y/o clinker; ii) ingreso por ajuste a las ventas a empresa vinculada, y iii) observaciones al coeficiente utilizado para la determinación de los pagos a cuenta.



Tribunal Fiscal

N° 07965-4-2014

Que del "Anexo a las Resoluciones de Determinación" impugnadas, de fojas 13067 a 13069, se aprecia que la Administración determinó los coeficientes aplicables a los pagos a cuenta de Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2001, sobre la base de la Declaración Anual del Impuesto a la Renta del ejercicio 1999 y de la Resolución de Determinación N° 012-003-0005479 girada por Impuesto a la Renta del ejercicio 2000.

Que en atención a los citados reparos la Administración determinó omisiones al pago de intereses de pagos a cuenta de los periodos de enero a mayo y agosto a diciembre de 2001, por las cuales giró las Resoluciones de Determinación N° 012-003-0005500 a 012-003-0005509, de fojas 13070 a 13079.

Que posteriormente, la Administración en la apelada declaró fundado en parte el recurso de reclamación en el extremo de los reparos a la base imponible de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de los referidos periodos, al haber dejado sin efecto los reparos por ingresos por ajuste de las exportaciones de cemento y/o clínker a los Estados Unidos de Norteamérica e ingreso por ajuste a las ventas de cemento tipo II – granel a empresa vinculada de 2001.

Que en tal sentido, mediante la resolución de intendencia apelada la Administración dejó sin efecto, las Resoluciones de Determinación N° 012-003-0005500, 012-003-0005501 y 012-003-0005505 a 012-003-0005509, correspondientes a los periodos de enero, febrero y agosto a diciembre de 2001, y estando a que tal extremo no ha sido materia de apelación, no corresponde emitir pronunciamiento al respecto.

Que asimismo, la Administración procedió a reliquidar la nueva base imponible de los pagos a cuenta por el citado tributo por los periodos marzo a mayo de 2001, de acuerdo al siguiente detalle:

Pagos a cuenta del Impuesto a la Renta 2001						
Resolución de Determinación	Periodo	Base Imponible* (S/.)	Coef.	Impuesto resultante (S/.)	Impuesto Declarado (S/.)	Omisión (S/.)
012-003-0005502	2001-03	48,388,382.00	0.0900	4,354,954.38	4,127,529.00	227,425.38
012-003-0005503	2001-04	39,238,188.00	0.0900	3,531,436.92	3,347,017.00	184,419.92
012-003-0005504	2001-05	46,310,182.00	0.0900	4,167,916.38	3,950,259.00	217,657.38

* De acuerdo con lo señalado por la Administración en la resolución apelada, de foja 14553, no existen reparos a la base imponible declarada por la recurrente.

Que de acuerdo a lo señalado por la Administración en la apelada, de foja 14553 vuelta; para el caso de los pagos a cuenta de los periodos de marzo a mayo, utilizó el coeficiente determinado en función a los ingresos netos del ejercicio 2000 y el impuesto determinado por dicho período, mediante Resolución de Determinación N° 012-003-0005479, deducidos los reparos a la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2000, por ajuste de las exportaciones de cemento y/o clínker a los Estados Unidos de Norteamérica e ingresos por ajuste a las ventas de cemento tipo II a empresa vinculada.

Que en tal sentido, toda vez que la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2000 contenida en la Resolución de Determinación N° 012-003-0005479, se ha confirmado los reparos cuestionados en esta instancia, lo que a su vez incide en la determinación del coeficiente aplicables a los pagos a cuenta de los periodos de marzo a mayo de 2001, materia de apelación, corresponde confirmar la apelada en tal extremo.

Resoluciones de Multa

Que las Resoluciones de Multa N° 012-002-0005360 a 012-002-0005366, 012-002-0005379 y 012-002-0005381, de fojas 14071, 14072 y 14077 a 14083, giradas por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, se sustentan en los reparos contenidos en las Resoluciones de Determinación N° 012-003-0005488 a 012-003-0005494, 012-003-0005479 y 012-003-0005480,



Tribunal Fiscal

N° 07965-4-2014

relacionadas al Impuesto General a las Ventas de enero a julio de 2000; regularización del Impuesto a la Renta del ejercicio 2000 y pago a cuenta del Impuesto a la Renta de febrero de 2000, respectivamente.

Que de conformidad con el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, vigente a la fecha de las citadas infracciones, constituye infracción relacionada con el cumplimiento de las obligaciones tributarias, el no incluir en las declaraciones ingresos, rentas, patrimonio, actos gravados o tributos retenidos o percibidos, o declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias que influyan en la determinación de la obligación tributaria, la cual se encuentra sancionada con una multa equivalente al 50% del tributo omitido.

Que las Resoluciones de Multa N° 012-002-0005360 y 012-002-0005362 a 012-002-0005366, modificadas mediante la resolución recurrida³⁰, han sido emitidas como consecuencia de los reparos contenidos en las Resoluciones de Determinación N° 012-003-0005488, 012-003-0005490 a 012-003-0005494 y 012-003-0005498, giradas por el Impuesto General a las Ventas de enero y marzo a julio de 2000, de fojas 14097 a 14101 y 14103, antes analizados, los que han sido confirmados en esta instancia, por lo que corresponde emitir similar pronunciamiento en relación a las resoluciones de multa, y confirmar la apelada en dicho extremo.

Que la Resolución de Multa N° 012-002-0005361, ha sido girada en relación al Impuesto General a las Ventas de febrero de 2000, de foja 14102, en base a lo establecido en la Resolución de Determinación N° 012-003-0005489 emitida por reparos al crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas de febrero de 2000, la misma que fue modificada mediante la Resolución de Intendencia N° 0150140006649 y dada por cancelada, fojas 14565, 14727 y 14727 vuelta.

Que si bien la recurrente no ha apelado el extremo de la Resolución de Intendencia N° 0150140006649 referido a la Resolución de Determinación N° 012-003-0005489, corresponde analizar los reparos contenidos en la misma, en aplicación del criterio establecido en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 04170-1-2011, que constituye precedente de observancia obligatoria, publicada en el Diario Oficial "El Peruano" el 2 de abril de 2011, según el cual procede el análisis y pronunciamiento respecto de los reparos que sustentan la emisión de resoluciones de multa giradas por los numerales 1 ó 2 del artículo 178° del Código Tributario, cuando las resoluciones de determinación que se emitieron por los mismos reparos no han sido impugnadas.

Que conforme se aprecia de la Resolución de Determinación N° 012-003-0005489 y Anexo, emitida por Impuesto General a las Ventas de febrero de 2000, de fojas 14102 y 14084 a 14093 vuelta, ésta ha sido girada por el reparo por aplicación del procedimiento de prorrata y por la diferencia entre el valor de tasación y el valor de venta de activos fijos, este último aceptado por la recurrente, siendo que la procedencia del reparo a la prorrata ha sido analizada precedentemente, referido a las resoluciones de determinación giradas por Impuesto General a las Ventas de enero, marzo a julio y diciembre de 2000.

Que teniendo en cuenta que en dicho análisis se verifica que la determinación del crédito fiscal efectuada por la Administración, en aplicación del procedimiento de prorrata de los periodos enero a diciembre de 2000, modificado en la apelada, se encuentra arreglada a ley, se concluye que el reparo al crédito fiscal respecto del periodo febrero de 2000 resulta conforme a ley, por lo que corresponde confirmar la Resolución de Multa N° 012-002-0005361 modificada mediante la resolución recurrida³¹, así como la resolución apelada en este extremo.

Que de otro lado, obra a foja 14071 la Resolución de Multa N° 012-002-0005381, emitida por el monto de S/.2,956.00 y posteriormente modificada en la apelada a la suma de S/.2,664.00 más intereses, en base al reparo a la base imponible del pago a cuenta del Impuesto a la Renta de febrero de 2000 establecido en la Resolución de Determinación N° 012-003-0005480, antes analizado, el cual ha sido mantenido en

³⁰ Disminuyendo el monto de la sanción.

³¹ Disminuyendo el monto de la sanción.



Tribunal Fiscal

N° 07965-4-2014

esta instancia, por lo que corresponde emitir similar pronunciamiento en relación a tal resolución de multa y, en tal sentido, confirmar la apelada en dicho extremo.

Que finalmente, de la Resolución de Multa N° 012-002-0005379, de foja 14072, se observa que ésta fue girada por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, en base a los reparos al Impuesto a la Renta del ejercicio 2000, contenidos en la Resolución de Determinación N° 012-003-0005479, los que han sido confirmados, por lo que procede confirmar la apelada en este extremo³².

Que con relación a lo alegado por la recurrente respecto de que procede la inaplicación de intereses y sanciones por duplicidad de criterio y que por tanto debe dejarse sin efecto la Resolución de Multa N° 012-002-0005379 en el extremo referido al reparo por gastos por depreciación relacionada a las existencias, cabe indicar que conforme se ha analizado precedentemente, no resulta de aplicación al presente caso el artículo 170° del Código Tributario, por lo que no resulta amparable lo solicitado en tal sentido.

Que la diligencia de informe oral se llevó a cabo con la asistencia de ambas partes, según se verifica de la Constancia del Informe Oral N° 0411-2014-EF/TF, foja 14736.

Con los vocales Flores Talavera, Fuentes Borda y Amico de las Casas, interviniendo como ponente el vocal Fuentes Borda y con el voto discrepante en parte de la vocal Flores Talavera.

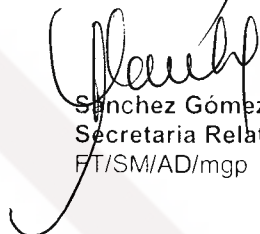
RESUELVE

REVOCAR la Resolución de Intendencia N° 0150140006649 de 11 de setiembre de 2007, en cuanto al reparo al Impuesto a la Renta del ejercicio 2001 por reinversión de activo fijo destinado a la Planta Térmica alquilada a la empresa de Generación Eléctrica de Atocongo S.A., y **CONFIRMARLA** en lo demás que contiene.

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


FUENTES BORDA
VOCAL


AMICO DE LAS CASAS
VOCAL


Sánchez Gómez
Secretaria Relatora
FT/SM/AD/mgp

³² En la resolución apelada se ha modificado la Resolución de Determinación N° 012-003-0005479 y la Resolución de Multa N° 012-002-0005379 disminuyendo el monto de las mismas.



Tribunal Fiscal

N° 07965-4-2014

VOTO DISCREPANTE EN PARTE DE LA VOCAL FLORES TALAVERA

Mi voto es por **REVOCAR** la Resolución de Intendencia N° 0150140006649 de 11 de setiembre de 2007, en cuanto a la deducción del importe neto de S/.1'507,071.77 derivado de ingresos inafectos obtenidos por drawback a efecto de la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio gravable 2001, debiendo la Administración emitir pronunciamiento conforme con lo que se indica, y en lo demás se esté a la propuesta del vocal ponente, en atención a los siguientes fundamentos:

En la instancia de reclamación, la recurrente mediante escrito de 31 de julio de 2006 de fojas 13408 y 13409, solicitó que la Administración en la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio gravable 2001, deduzca el importe neto de S/.1'507,071.77 derivado de ingresos inafectos obtenidos por drawback, al no haber sido considerado en su declaración por un error en la interpretación de las normas, adjuntando cuadros sobre el cálculo de dicho monto los que obran de fojas 13405 a 13407.

La Administración en la apelada señala al respecto, que el ajuste solicitado no fue materia de observación en la instancia de fiscalización ni fue considerado por la recurrente en su declaración del Impuesto a la Renta del ejercicio 2001, por lo que no constituye un aspecto controvertido, y por ende, no corresponde pronunciarse sobre tal extremo.

El inciso a) del artículo 1° de la Ley del Impuesto a la Renta, contiene el concepto de renta producto al establecer que el Impuesto a la Renta grava las rentas que provengan del capital, del trabajo y de la aplicación conjunta de ambos factores, entendiéndose como tales aquéllas que provengan de una fuente durable y susceptible de generar ingresos periódicos.

Por su parte, el último párrafo del artículo 3° de la referida ley señala que en general, constituye renta gravada de las empresas cualquier ganancia o beneficio derivado de las operaciones con terceros, así como el resultado por exposición a la inflación determinado conforme a la legislación vigente.

Conforme se ha indicado en la Resolución N° 03205-4-2005, que constituye jurisprudencia de observancia obligatoria, los ingresos obtenidos a través del drawback no se basan en la restitución, propiamente dicha, de los derechos arancelarios, sino más bien, en la transferencia de recursos financieros por parte del Estado, constituyendo un ingreso extraordinario (sujeto o condicionado al cumplimiento de los requisitos establecidos en la norma) y, consecuentemente, un incremento directo de los ingresos, el mismo no forma parte de la actividad o giro principal de una empresa, no pudiendo considerársele, por tanto, como uno proveniente de una fuente durable y susceptible de generar ingresos periódicos, escapando así al concepto de renta producto, pues no proviene del capital, del trabajo o de la aplicación conjunta de ambos factores.

En la citada Resolución N° 03205-4-2005, se señaló además que los ingresos por drawback, corresponden a un beneficio que nace de un mandato legal y no de la actividad entre particulares (operaciones con terceros), no encontrándose, por tanto, éstos comprendidos en el concepto de renta recogido en la teoría del flujo de riqueza. En consecuencia, los ingresos obtenidos como producto del régimen del drawback no califican como renta de acuerdo a lo dispuesto en las normas del Impuesto a la Renta, no constituyendo el importe materia de restitución del pago de los derechos arancelarios un ingreso afecto al Impuesto a la Renta.

De otro lado, debe tenerse en cuenta que conforme con la facultad de fiscalización prevista en el artículo 61° del Código Tributario, la determinación de la obligación tributaria efectuada por el deudor tributario está sujeta a fiscalización o verificación por la Administración, la que justamente podrá modificarla cuando constate la omisión o inexactitud en la información proporcionada.³³

³³ Cabe indicar que el artículo 88° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, modificado por Decreto Legislativo N° 953, establece la imposibilidad por parte de los contribuyentes de que

f

J



Tribunal Fiscal

N° 07965-4-2014

Asimismo, de acuerdo con la facultad de reexamen prevista en el artículo 127° del Código Tributario el órgano encargado de resolver está facultado para hacer un nuevo examen completo de los aspectos del asunto controvertido, hayan sido o no planteados por los interesados, llevando a cabo cuando sea necesario nuevas comprobaciones.

En el presente caso la Administración producto de la fiscalización respecto del Impuesto a la Renta del ejercicio gravable 2001, efectuó reparos a los ingresos por ajuste de las exportaciones de la recurrente, los cuales fueron objeto de reclamación habiendo la Administración ejercido en el curso de ésta y conforme se aprecia del Requerimiento N° 0150550006716 (foja 14434), su facultad de reexamen prevista en el artículo 127° del Código Tributario respecto del reparo a los ingresos por exportaciones y emitido pronunciamiento, por lo que correspondía que verificara si procedía la deducción del importe neto de S/.1'507,071.77 derivado de ingresos inafectos obtenidos por drawback, a efecto de la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio gravable 2001.

En este sentido y considerando el criterio de observancia obligatoria contenido en la citada Resolución N° 03205-4-2005, correspondía que la Administración efectúe las verificaciones del caso y emita nuevo pronunciamiento.

Por lo expuesto mi voto es porque se **REVOQUE** la apelada en este extremo, debiendo la Administración emitir pronunciamiento conforme con lo expuesto.


FLORES TALAVERA
VOCAL PRESIDENTE


Sánchez Gómez
Secretaria Relatora
FT/SM/AD/mgp

mediante una declaración rectificatoria que determine menor obligación, presentada con posterioridad a la notificación de los valores que ponen fin a un procedimiento de fiscalización, pueda surtir efectos.