Ministerio de Economía y Finanzas
Firmado Digitalmente por: REGALADO CASTILLO Juan Fernando FAU 20131370645 soft
Fecha: 15/08/2023 17:28:46 COT
Motivo: En señal de conformidad

Tribunal Fiscal

N° 06554-10-2023

EXPEDIENTE N°	:	10188-2018
INTERESADO	:	
ASUNTO	:	Impuesto a la Renta y Multas
PROCEDENCIA	:	Tacna
FECHA	:	Lima, 10 de agosto de 2023

VISTA la apelación[1] interpuesta por con Registro Único de Contribuyente N° , contra la Resolución de Intendencia N° de 12 de julio de 2018, emitida por la Intendencia Regional Tacna de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria – SUNAT, que declaró infundada la reclamación formulada contra las Resoluciones de Determinación N° giradas por el Impuesto a la Renta de 2014 y Tasa Adicional del Impuesto a la Renta de diciembre de 2014; y las Resoluciones de Multa N° emitidas por las infracciones tipificadas en el numeral 1 de los artículos 177 y 178 del Código Tributario.

CONSIDERANDO:

Que la recurrente señala que se debe revocar la resolución apelada y dejar sin efecto los valores impugnados, toda vez, que durante la fiscalización efectuada han existido irregularidades, siendo que, los actos emitidos no se encuentran debidamente motivados, se ha utilizado base legal indebida, no se han merituado todos los medios probatorios, no se han realizado las acciones necesarias para determinar la verdad material, además de haberse vulnerado sus derechos al debido procedimiento y de defensa. Agrega, que la resolución apelada adolece de motivación y por haber aplicado procedimientos no establecidos por ley.

Que con relación al reparo efectuado por no acreditar la deducción tributaria del activo fijo dado de baja, señala que la Administración pretende desconocer sin mayor argumento el Informe N° emitido por profesional competente y colegiado, presentado para sustentar la baja de los bienes del activo fijo registrados en el saldo inicial del ejercicio 2014 de las Cuentas N° 336311, 336911 y 337111, por lo tanto, para rebatirlo correspondía que la Administración presentara un informe de otro profesional competente y colegiado, hecho que no fue realizado. Añade, que el citado informe cumple con lo dispuesto por el artículo 43 de la Ley del Impuesto de la Renta, así como lo señalado en el inciso i) del artículo 22 del Reglamento de la referida ley, y al amparo de las citadas normas optó por dar de baja a los bienes por el valor aún no depreciado a la fecha en que los retiró de su activo fijo, lo cual sucedió el año 2014. Asimismo, menciona que el referido informe contiene la información detallada por cada una de las cuentas del activo fijo, entre ellas la depreciación, además de haber presentado los comprobantes de pago con sus medios de pago bancarizados que sustentan la operación de baja de los activos fijos; por lo que se encuentra acreditado el valor de compra de los bienes, y que dicho informe contiene la explicación técnica y detallada de las causas que sustentan el desuso u obsolescencia de los bienes.

Que agrega, con relación al citado reparo, que de acuerdo con lo señalado en la Ley del Impuesto a la Renta y su reglamento al hacer referencia al término "bienes depreciables" se refiere a bienes pasibles de depreciación y no a bienes que efectivamente hayan sido objeto de depreciación; además, de que dichas normas no exigen que el registro contable de la depreciación se efectué en una cuenta especifica, y en el supuesto negado que se entendiera que la mencionada norma reglamentaria si exige la contabilización en

[1] Recurso que obra a fojas 1988 y 1989, el mismo que fue ampliado el 27 de agosto de 2018 (fojas 2021 a 2037).

Ministerio de Economía y Finanzas
Firmado Digitalmente por FALCONI SINCHE Gary Roberto FAU 20131370645 soft
Fecha: 15/08/2023 17:12:36 COT
Motivo: Soy el autor del documento

Ministerio de Economía y Finanzas
Firmado Digitalmente por RAMIREZ RIO Luis Alberto FAU 20131370645 soft
Fecha: 15/08/2023 17:15:17 COT
Motivo: Soy el autor del documento

Ministerio de Economía y Finanzas
Firmado Digitalmente por JIMENEZ SUAREZ Erika Isabel FAU 20131370645 soft
Fecha: 15/08/2023 17:15:37 COT
Motivo: Soy el autor del documento

determinada cuenta contable, diferente a la cuenta utilizada, tal situación solo implicaría una infracción formal, pero no puede afectar su derecho. Invoca los criterios expuestos por el Tribunal Fiscal en las Resoluciones N° 6604-5-2002, 1008-8-2013 y 19714-10-2011, los que no han sido tomados en cuenta. Indica que no existe ninguna norma que establezca que la baja de los activos debe efectuarse en el mismo ejercicio en que se elabora el informe técnico de obsolescencia, ni que el no hacerlo en esa oportunidad debe entenderse como renuncia del derecho otorgado por ley, por lo que la posición de la Administración transgrede el principio de legalidad.

Que menciona respecto al referido reparo, que si se opta por continuar depreciando el bien en el ejercicio en que estableció la obsolescencia de este, nada limita a que en los ejercicios siguiente pueda optarse por dar de baja el bien por su valor residual, pues el artículo 43 de la Ley del Impuesto a la Renta no impide dicho actuar, aspecto que se encuentra sustentado en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 15501-3-2013, 18397-10-2013, 4501-8-2012, 1783-11-2012 y 1281-11-2012; precisando que la excepción solo está permitida para bienes que forman parte del activo fijo del contribuyente y que se encontraban afectados a la generación de renta gravada y por ende se encontraban depreciándose, agregando, que el Plan Contable General Revisado, aprobado por Resolución CONSASEV N° reconoce que los activos registrados en la Cuenta N° 339 - depreciaciones, dada la condición especial de los equipos por tratarse por la salud Humana no es posible continuar utilizando los equipos materia de baja e invoca el criterio expuesto en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 01325-1-2004, 2198-5-2005 y 6281-1-2005.

Que manifiesta que la exigencia dispuesta por el inciso c) del artículo 22 del Reglamento de Ley Impuesto a la Renta también resulta aplicable a los gastos generados por dar de baja un activo fijo, caso contrario, implicaría que en vía de interpretación se extienda el alcance de disposición tributaria a un supuesto no contemplado por esta, lo que se encuentra prohibido por la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario. Añade, que la resolución apelada realiza afirmaciones que son meras presunciones que no están establecidas por ley, es decir intenta presumir que los bienes no son los detallados en el informe, entre otros, que carecen de fundamento fáctico y jurídico, por lo que en este extremo debe declararse nula por falta de motivación, dado que, vulnera la exigencia de que las decisiones Administrativas sean motivadas en proporción a los términos del inciso 5) del artículo 139 de la Norma Fundamental.

Que con relación al reparo realizado a la deducción como gasto de adquisiciones que debieron considerarse como costo del activo fijo por las sumas de S/ 6 610,36 y S/ 27 484,62, menciona que los gastos contenidos en la Factura N° son concurridos dentro del año, por lo que al tener menos de un año de vida, y teniendo en cuenta además el tipo de trabajo pesado cuyo desgaste es acelerado, no debió ser considerado como activo fijo, por lo que no correspondía calificarlo como activo fijo según párrafo 6 de la NIC 16, aspecto que la Administración no ha podido desvirtuar y, en ese sentido, corresponde revocar el presente reparo. Con relación al gasto contenido en la Factura N° por el servicio de cambio de bomba de combustible inyectores de la retroexcavadora serie , que incluye mano de obra, repuestos, traslado y misceláneos; corresponde al mantenimiento del activo fijo, siendo repuestos de la maquinaria; por lo que dichos gastos no incrementan mayor tiempo de vida útil, ni aumentan la capacidad de producción, ni mayor valor al activo, por lo tanto, deben ser considerados gastos deducibles.

Que respecto al reparo al costo por no acreditar que la renta neta de la tercera categoría del contrato de obra Santa Ana se ha devengado en el ejercicio 2014, indica que mediante el escrito de fecha 25 de agosto de 2017 se presentaron diversos documentos que acreditan que dichos gastos cumplen con el principio de causalidad señalado en el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, y que estos fueron consumidos íntegramente para llevar a cabo su actividad, y que si bien en un primer momento era para destinarlo para la obra Santa Ana, atendiendo a la necesidad de tales materiales requeridos por su personal, se utilizaron en el periodo fiscalizado.

Que en cuanto al reparo efectuado por atribución de la participación del costo de bienes destinados a la obra en el contrato de , señala que la Administración pretende reparar el uso una

supuesta diferencia entre el porcentaje de participación; sin embargo, dicho proceder no se encuentra amparado por norma legal alguna, por cuanto el destino de adquisiciones se realiza durante la actividad mercantil, constituyendo aquello el aporte al , cuyo porcentaje de participación será determinado al finalizar el contrato de consorcio (lo que no ha ocurrido aun a la fecha de la fiscalización), y en todo caso dicha diferencia constituye solamente un mayor aporte; por lo tanto tal reparo carece de asidero legal, debiendo ser revocado.

Que respecto a la Tasa Adicional del Impuesto a la Renta indica que los conceptos reparados y que se encuentran cuestionados no califican como disposición de rentas que no sea de posterior control tributario, toda vez, que el destino de tales gastos y/o costos se encuentran debidamente acreditados. Añade, que al haber demostrado que los actos de la Administración contienen vicios sancionados con nulidad de pleno derecho, no existe posibilidad de imputar la infracción del artículo 178 numeral 1 del Código Tributario, por lo que se deberá dejar sin efecto la resolución de multa impugnada por los argumentos ya expuestos, siendo además, que las supuestas omisiones no se encuentran contempladas en las normas tributarias, por lo que, los hechos no se ajustan al tipo establecido como infracción en la norma, de lo que se colige que en este caso la infracción no se encuentra debidamente tipificada, y con relación a la sanción establecida en el numeral 1 del artículo 177 del citado código, corresponde precisar que la información solicitada estaba contenida en los libros contables por lo que no se puede calificar como omisión la presentación del análisis de cuentas contables que se encuentra anotadas en los libros contables, por lo tanto no se configura la infracción establecida.

Que añade que el procedimiento de fiscalización se realizó vulnerando sus derechos de defensa y al debido procedimiento, anotando que los requerimientos y sus respectivos resultados, carecen de una debida motivación al no contener los fundamentos técnicos y legales que sustentan los reparos efectuados, no habiendo realizado la Administración comprobaciones que evidencie ello, habiendo omitido acreditar con medios probatorio sus afirmaciones, por lo que se ha excedido en sus facultades discrecionales actuando de manera arbitraria; asimismo, precisa que la Administración ha cerrado sus requerimientos en fechas indebidas, lo que también es causal de nulidad. Invoca las Sentencias del Tribunal Constitucional recaídas en los Expedientes N° 2209-2002-AA/TC, 0090-2004-AA/TC, 8605-2005-AA/TC y 5514-2005-PA/TC, y el criterio establecido por este Tribunal en las Resoluciones N° 08313-1-2007 y 09056-1-2007.

Que mediante escrito de alegatos presentado el 14 de abril de 2023 (fojas 2057 a 2063), la recurrente reitera sus argumentos expuestos en su recurso de apelación y escrito ampliatorio, e indica que se debe aplicar el precedente vinculante del Tribunal Constitucional contenido en la Sentencia del Expediente N° 03525-2021-PA/TC, respecto de la no aplicación de intereses moratorios por demoras en la resolución de recursos.

Que por su parte, la Administración señala que como resultado de la fiscalización parcial realizada a la recurrente, formuló reparos a la base imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio de 2014 -entre otro- por los siguientes conceptos: i) Por no acreditar la deducción tributaria del activo fijo dado de baja, ii) Por deducir como gasto del ejercicio 2014 de adquisiciones que debieron considerarse como costos del activo fijo, iii) Al costo por no acreditar que la renta neta de tercera categoría por el contrato de obra "Mejoramiento del Acceso a los Servicios de Atención distrito y provincia de Tacna, devengó en el ejercicio 2014, iv) Al costo no sustentado por error en el costo unitario, y v) A la atribución de la participación del costo de bienes destinados a la obra "Mejoramiento e implementación de la Facultad de Ciencias Contables y Financieras", establecido en el contrato de asimismo, aplicó la Tasa Adicional de 4,1% al determinar la disposición indirecta de renta no susceptible de posterior control tributario por el mes de diciembre de 2014; e impuso sanciones por la comisión de las infracciones tipificadas en el numeral 1 de los artículos 177 y 178 del Código Tributario, los cuales se encuentran debidamente sustentados y con arreglo a ley.

Que mediante escrito de alegatos presentado el 11 de abril de 2023 (fojas 2057 a 2063), la Administración reitera lo señalado en la resolución apelada.

Que de autos se aprecia que mediante Carta N° y Requerimiento N° (fojas 1865 y 1884), notificados de acuerdo a ley el 28 de junio de 2016[2] (fojas 1866 y 1885), la Administración inició a la recurrente un procedimiento de fiscalización parcial respecto del Impuesto a la Renta del 2014, considerando como elementos del tributo a fiscalizar los Costos de Ventas y Gastos; y, como aspectos contenidos en el tributo a fiscalizar: todos los aspectos para el costo y en el caso de gastos, los gastos de personal, directores y gerentes, gastos por servicios prestados por terceros, gastos de ventas, gastos por tributos y gastos administrativos.

Que como resultado de dicho procedimiento, la Administración procedió a emitir los siguientes valores:

1. **Resolución de Determinación N°** (fojas 1925 a 1928), por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2014, al haberse determinado los siguientes reparos: i) Diferencia en el costo y gasto entre lo registrado y declarado; ii) No acreditar la deducción tributaria del activo fijo dado de baja; iii) Deducir como gasto del ejercicio 2014 adquisiciones que debieron considerarse como costos del activo fijo; iv) Al costo por no acreditar que la renta neta de tercera categoría por el contrato de obra "Mejoramiento del Acceso a los Servicios de Atención distrito y provincia de , devengó en el ejercicio 2014; v) Al costo no sustentado por error en el costo unitario; y, vi) A la atribución de la participación del costo de bienes destinados a la obra "Mejoramiento e implementación de la Facultad de Ciencias Contables y Financieras de la ", establecido en el contrato de

2. **Resolución de Determinación N°** (fojas 1919 a 1921), por la Tasa Adicional del 4,1% del Impuesto a la Renta de diciembre de 2014, respecto de los siguientes reparos: i) Por diferencia en el costo y gasto entre lo registrado y declarado; y, ii) Por no acreditar la deducción tributaria del activo fijo dado de baja.

3. **Resolución de Multa N°** (fojas 1930 a 1932), por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, vinculada al Impuesto a la Renta del ejercicio 2014.

4. **Resolución de Multa N°** (fojas 1907 a 1909), por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 177 del Código Tributario.

Que el 15 de enero de 2018, la recurrente interpuso recurso de reclamación contra los citados valores[3] (fojas 1902, 1903 y 1913 a 1915), siendo que, mediante la Resolución de Intendencia N° de 12 de julio de 2018 (fojas 1955 a 1965) se declaró infundada la reclamación, resolución que fue apelada el 6 de agosto de 2018 (fojas 1988 a 1990).

Que según se aprecia de su recurso de apelación y escrito ampliatorio de 27 de agosto de 2018 (fojas 1988 a 1990 y 2021 a 2037), la recurrente cuestiona los siguientes reparos: i) No acreditar la deducción tributaria

[2] Mediante acuse de recibo, en el cual constan los datos de identificación y firma de la persona con la que se entendió la diligencia, de acuerdo con lo previsto por el inciso a) del artículo 104 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, el cual establecía que la notificación de los actos administrativos se realizaría por correo certificado o por mensajero, en el domicilio fiscal, con acuse de recibo o con certificación de la negativa a la recepción efectuada por el encargado de la diligencia. Asimismo, el acuse de recibo debería contener, como mínimo: (i) Apellidos y nombres, denominación o razón social del deudor tributario; (ii) Número de RUC del deudor tributario o número del documento de identificación que corresponda; (iii) Número de documento que se notifica; (iv) Nombre de quien recibe y su firma, o la constancia de la negativa; y, (v) Fecha en que se realiza la notificación.

[3] Ampliado mediante escrito de fecha 14 de mayo de 2018 (fojas 1940 a 1947).

del activo fijo dado de baja; ii) Deducir como gasto del ejercicio 2014 adquisiciones que debieron considerarse como costos del activo fijo; iii) Al costo por no acreditar que la renta neta de tercera categoría por el contrato de obra "Mejoramiento del Acceso a los Servicios de Atención Comunitaria en la Junta Vecinal Santa Ana, distrito y provincia de Tacna", devengó en el ejercicio 2014; y, iv) A la atribución de la participación del costo de bienes destinados a la obra "Mejoramiento e implementación de la Facultad de Ciencias Contables y Financieras de la ', establecido en el contrato de ; así como la aplicación de la Tasa Adicional del 4,1% del Impuesto a la Renta de diciembre de 2014[4], y la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, vinculado en el extremo de los reparos impugnados[5]. Adicionalmente, la recurrente impugna la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 177 del Código Tributario.

Que en ese sentido, la materia de grado únicamente consiste en determinar si los reparos e infracciones señalados en el considerando precedente, se encuentran arreglados a ley; sin embargo, previamente corresponde emitir pronunciamiento sobre las nulidades deducidas por la recurrente.

I. Nulidad del Procedimiento de Fiscalización

Que en este extremo[6], la recurrente señala que la actuación de la Administración en el procedimiento de fiscalización realizado vulnerando sus derechos de defensa y al debido procedimiento, anotando que los requerimientos y sus respectivos resultados, carecen de una debida motivación, al no contener los fundamentos técnicos y legales que sustentan los reparos efectuados, no habiendo realizado la Administración comprobaciones que evidencie ello, habiendo omitido acreditar con medios probatorios sus afirmaciones, por lo que se ha excedido en sus facultades discrecionales actuando de manera arbitraria; asimismo, precisa que la Administración ha cerrado sus requerimientos en fechas indebidas, lo que también es causal de nulidad. Invoca las Sentencias del Tribunal Constitucional recaídas en los Expedientes N° 2209-2002-AA/TC, 0090-2004-AA/TC, 8605-2005-AA/TC y 5514-2005-PA/TC, y el criterio establecido por este Tribunal en las Resoluciones N° 08313-1-2007 y 09056-1-2007.

Que de conformidad con el artículo 61 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo Nº 133-2013-EF, la determinación de la obligación tributaria efectuada por el deudor tributario está sujeta a fiscalización o verificación por la Administración Tributaria, la que podrá modificarla cuando constate la omisión o inexactitud en la información proporcionada, emitiendo la resolución de determinación, orden de pago o resolución de multa. La fiscalización que realice la SUNAT podrá ser definitiva o parcial, siendo que la fiscalización será parcial cuando se revise parte, uno o algunos de los elementos de la obligación tributaria, y que en el procedimiento de fiscalización parcial se deberá: a) Comunicar al deudor tributario, al inicio del procedimiento, el carácter parcial de la fiscalización y los aspectos que serán materia de revisión; y b) Aplicar lo dispuesto en el artículo 62-A considerando un plazo de seis (6) meses, con excepción de las prórrogas a que se refiere el numeral 2 del citado artículo.

Que el artículo 62 del mencionado código dispone que la facultad de fiscalización de la Administración Tributaria se ejerce en forma discrecional, de acuerdo con lo establecido por el último párrafo de la Norma IV de su Título Preliminar; y, que el ejercicio de su función fiscalizadora incluye la inspección, investigación y el control del cumplimiento de las obligaciones tributarias, incluso de aquellos sujetos que gocen de

---

[4] Vinculado al reparo por no acreditar la deducción tributaria del activo fijo dado de baja.

[5] Resulta pertinente mencionar que tal como se aprecia de autos, la recurrente en mediante escrito de 25 de agosto de 2017, aceptó el reparo por diferencia entre lo declarado y lo registrado, por el monto de S/ 21.00 (foja 1287); asimismo, mediante escrito de 24 de octubre de 2017, indicó respecto del reparo por costo no sustentado por error en el costo unitario, por la suma de S/ 4 723.00, que dicha observación se debía a la existencia de un error respecto del costo indicado por la compra de Diesel B-5, debiendo ser el importe correcto el señalado por la Administración en el Requerimiento N° (fojas 437 y 438); lo cual además ha sido señalado en la apelada (fojas 1958 vuelta y 1962), en ese sentido, dichos reparos no son materia de impugnación y, en consecuencia, no procede la emisión de pronunciamiento al respecto.

[6] Fojas 1989 y 2022 a 2027.

inafectación, exoneración o beneficios tributarios. Para tal efecto, el numeral 1 de dicho artículo disponía que la Administración puede exigir a los deudores tributarios la exhibición y/o presentación de: a) Sus libros, registros y/o documentos que sustenten la contabilidad y/o que se encuentren relacionados con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias, los mismos que deberán ser llevados de acuerdo con las normas correspondientes; b) Su documentación relacionada con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias en el supuesto de deudores tributarios que de acuerdo a las normas legales no se encuentren obligados a llevar contabilidad; y, c) Sus documentos y correspondencia comercial relacionada con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias.

Que según el numeral 5 del artículo 87 del citado código, modificado por Decretos Legislativos N° 1121 y 1315, que los administrados están obligados a facilitar las labores de fiscalización y determinación que realice la Administración Tributaria, y en especial deberán permitir el control de aquella, así como a presentar o exhibir en las oficinas fiscales o ante los funcionarios autorizados, según señale la Administración, las declaraciones, informes, libros de actas, registros y libros contables y demás documentos relacionados con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias, en la forma, plazos y condiciones que le sean requeridos, así como formular las aclaraciones que le sean solicitadas.

Que por otro lado, conforme al inciso e) del artículo I del Título Preliminar del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT, aprobado por el Decreto Supremo N° 085-2007-EF[7], modificado por Decreto Supremo N° 207-2012-EF[8], se entiende por procedimiento de fiscalización al procedimiento de fiscalización parcial o definitiva mediante el cual la SUNAT comprueba la correcta determinación de la obligación tributaria o de parte, uno o algunos de los elementos de ésta, incluyendo la obligación tributaria aduanera, así como el cumplimiento de las obligaciones formales relacionadas a ellas y que culmina con la notificación de la resolución de determinación y de ser el caso, de las resoluciones de multa que correspondan por las infracciones que se detecten en el referido procedimiento.

Que por otro lado, de conformidad con lo previsto por el inciso f) del artículo I del Título Preliminar del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT, se entiende por procedimiento de fiscalización parcial, al procedimiento de fiscalización en el que la SUNAT revisa parte, uno o algunos de los elementos de la obligación tributaria.

Que el artículo 2 del aludido reglamento, modificado por Decreto Supremo N° 207-2012-EF, establece que durante el procedimiento de fiscalización la SUNAT emitirá, entre otros, Cartas, Requerimientos, Resultados del Requerimiento y Actas. Asimismo, el segundo párrafo de dicho artículo, modificado por Decreto Supremo N° 049-2016-EF[9], indica que los citados documentos deberán contener los siguientes datos mínimos: a) Nombre o razón social del sujeto fiscalizado; b) Domicilio fiscal, de corresponder; c) Registro Único de Contribuyentes (RUC). En el caso de que el sujeto fiscalizado no cuente con número de RUC, el número de su documento de identidad, el Código de Inscripción del Empleador (CIE) u otro número que la SUNAT le asigne, según corresponda; d) Número del documento; e) Fecha; f) El carácter definitivo o parcial del procedimiento de fiscalización; g) Objeto o contenido del documento; y, h) La firma y nombre del trabajador de la SUNAT competente. La notificación de los citados documentos se ceñirá a lo dispuesto en los artículos 104 al 106 del Código Tributario.

Que el artículo 4 del referido reglamento, contempla que mediante el Requerimiento se solicita al sujeto fiscalizado la exhibición y/o presentación de informes, análisis, libros de actas, registros y libros contables y demás documentos y/o información, relacionados con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias o para fiscalizar inafectaciones, exoneraciones o beneficios tributarios. También, será utilizado para: a) Solicitar la sustentación legal y/o documentaria respecto de las observaciones e infracciones

[7] Publicado el 29 de junio de 2007.
[8] Publicado el 23 de octubre de 2012.
[9] Publicado el 20 de marzo de 2016.

imputadas durante el transcurso del procedimiento de fiscalización; o, b) Comunicar, de ser el caso, las conclusiones del procedimiento de fiscalización indicando las observaciones formuladas e infracciones detectadas en éste, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 75 del Código Tributario.

Que conforme con el artículo 5 del citado reglamento, mediante Actas, el Agente Fiscalizador dejará constancia de la solicitud a que se refiere el artículo 7 y de su evaluación, así como de los hechos constatados en el Procedimiento de Fiscalización excepto de aquellos que deban constar en el resultado del Requerimiento.

Que conforme con el primer párrafo del artículo 6 del citado reglamento, antes de la modificación dispuesta por Decreto Supremo N° 145-2019-EF, el resultado del requerimiento es el documento mediante el cual se comunica al sujeto fiscalizado el cumplimiento o incumplimiento de lo solicitado en el requerimiento y también puede utilizarse para notificarle los resultados de la evaluación efectuada a los descargos que hubiera presentado respecto de las observaciones formuladas e infracciones imputadas durante el transcurso del procedimiento de fiscalización.

Que el artículo 8 del señalado reglamento, modificado por Decreto Supremo N° 049-2016-EF, prevé que el requerimiento es cerrado cuando el agente fiscalizador elabora el resultado del mismo, conforme con lo siguiente: a) Tratándose del primer requerimiento, el cierre se efectuará en la fecha consignada en dicho requerimiento para cumplir con la exhibición y/o presentación. En el caso que en el primer requerimiento se indique que la presentación y/o exhibición debe realizarse en las oficinas de la SUNAT, el agente fiscalizador podrá realizar el cierre del citado requerimiento hasta el sétimo día hábil siguiente a la fecha señalada para cumplir con la presentación y/o exhibición, sea que esta se realice ante el mencionado agente o ingresando la documentación en la unidad de recepción documental de la oficina de la SUNAT correspondiente. De existir prórroga, el agente fiscalizador tendrá similar plazo máximo para el cierre del requerimiento. Si el sujeto fiscalizado no exhibe y/o no presenta la totalidad de lo requerido en la fecha señalada en este requerimiento, se podrá reiterar la exhibición y/o presentación mediante un nuevo requerimiento; y, b) En los demás requerimientos, se procederá al cierre vencido el plazo consignado en el requerimiento o, la nueva fecha otorgada en caso de una prórroga; y, culminada la evaluación de los descargos del sujeto fiscalizado a las observaciones imputadas en el requerimiento. De no exhibirse y/o no presentarse la totalidad de lo requerido en la fecha en que el sujeto fiscalizado debe cumplir con lo solicitado se procederá, en dicha fecha, a efectuar el cierre del requerimiento.

Que mediante la Resolución N° 08716-10-2017, que constituye precedente de observancia obligatoria, publicada en el diario oficial "El Peruano" el 20 de octubre de 2017, este Tribunal ha establecido que: "*En el caso del segundo y demás requerimientos de fiscalización, si el sujeto fiscalizado presenta y/o exhibe parcialmente lo solicitado, el cierre del requerimiento se efectuará una vez culminada la evaluación de la documentación o información presentada*".

Que entre los fundamentos para adoptar el referido criterio, se señaló lo siguiente: "*se considera que cuando el segundo párrafo del anotado inciso b) del artículo 8° dispone que de no exhibirse y/o no presentarse la totalidad de lo requerido en la fecha en que el Sujeto Fiscalizado debe cumplir con lo solicitado se procederá, en dicha fecha, a efectuar el cierre del Requerimiento; sólo hace referencia a aquellos casos en los que el sujeto fiscalizado no presenta documentación o información alguna puesto que en dicho caso no hay documentación o información a evaluar*".

Que de otro lado, el inciso a) del artículo 104 del precitado Código Tributario, prevé que la notificación de los actos administrativos se realizará por correo certificado o por mensajero, en el domicilio fiscal, con acuse de recibo o con certificación de la negativa a la recepción efectuada por el encargado de la diligencia, siendo que el acuse de recibo deberá contener, como mínimo lo siguiente: (i) Apellidos y nombres, denominación o razón social del deudor tributario, (ii) Número de R.U.C. del deudor tributario o número del

documento de identificación que corresponda, (iii) Número de documento que se notifica, (iv) Nombre de quien recibe y su firma, o la constancia de la negativa y (v) Fecha en que se realiza la notificación.

Que según el numeral 2 del artículo 109 del mencionado código, los actos de la Administración son nulos cuando son dictados prescindiendo totalmente del procedimiento legal establecido o sean contrarios a la ley o norma con rango inferior.

Que el artículo 103 del aludido código, establece que los actos de la Administración serán motivados y constarán en los respectivos instrumentos o documentos.

Que por su parte, el numeral 1.2 del artículo IV de Ley N° 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General, aplicable supletoriamente a los procedimientos tributarios de conformidad con la Norma IX del Título Preliminar del Código Tributario, señala que el procedimiento administrativo se sustenta en el principio del debido procedimiento, según el cual los administrados gozan, entre otros, del derecho a exponer argumentos y a presentar alegatos complementarios; a ofrecer y a producir pruebas; y a obtener una decisión motivada, fundada en derecho, emitida por autoridad competente, y en un plazo razonable.

Que conforme con el artículo 3 de la misma ley[10], la motivación constituye uno de los requisitos de validez del acto administrativo, e implica que debe estar debidamente motivado en proporción al contenido y conforme al ordenamiento jurídico.

Que los numerales 6.1, 6.2 y 6.3 del artículo 6 de la citada ley, prevén que la motivación deberá ser expresa, mediante una relación concreta y directa de los hechos probados relevantes del caso específico y la exposición de las razones jurídicas y normativas que con referencia directa a los anteriores justifican el acto adoptado, y que puede motivarse mediante la declaración de conformidad con los fundamentos y conclusiones de anteriores dictámenes, decisiones o informes obrantes en el expediente, a condición de que se les identifique de modo certero, y que por esta situación constituyan parte integrante del referido acto, y que no son admisibles como motivación la exposición de fórmulas generales o vacías de fundamentación para el caso concreto o aquellas fórmulas que, por su oscuridad, vaguedad, contradicción o insuficiencia, no resulten específicamente esclarecedoras para la motivación del acto.

Que de las normas glosadas se tiene que la motivación del acto administrativo constituye un requisito de validez y, por tanto, su omisión se encuentra sancionada con la nulidad, por cuanto su conocimiento por parte de la contribuyente resulta fundamental para que pueda ejercer adecuadamente su derecho de defensa y cuestionar cada uno de los motivos que sustentaron el pronunciamiento de la Administración, así como ofrecer los medios probatorios pertinentes; sin embargo, no es falta de motivación que el órgano resolutor tenga una apreciación distinta a la valoración de los medios probatorios o de la interpretación del derecho a la sostenida por la recurrente.

Que asimismo, en las Resoluciones N° 00148-1-2004, 03199-5-2006, 09253-1-2007, 09402-1-2007 y 13845-3-2009, este Tribunal ha señalado que los requerimientos constituyen actos iniciales o instrumentales mediante los que la Administración solicita la presentación de diversa documentación e información sobre la cual realizará una verificación, mientras que en sus resultados se deja constancia de la documentación recibida y, de ser el caso, del examen efectuado sobre ella, y son los que en rigor sustentan los reparos que constarán en las resoluciones de determinación o de multa, contra las que los contribuyentes tendrán expedito su derecho de interponer el recurso impugnatorio respectivo, en el que no sólo se ventilarán los fundamentos en los que se sustenta la determinación, constituidos por la calificación a la que esta se refiere, sino cualquier reparo o sanción derivada de esta, de modo que se encuentra debidamente protegido su derecho de defensa.

[10] Idéntica redacción ha sido recogida en el Texto Único Ordenado de la Ley N° 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General, aprobado por Decreto Supremo N° 004-2019-JUS.

Que en el presente caso, tal como se ha indicado precedentemente, mediante la Carta N° y Requerimiento N° (fojas 1865 y 1884), notificados de acuerdo a ley el 28 de junio de 2016 (fojas 1866 y 1885), la Administración inició a la recurrente un procedimiento de fiscalización parcial respecto de sus obligaciones tributarias correspondientes al Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2014; solicitándole la exhibición y/o presentación de diversa documentación tributaria y contable. En el marco del referido procedimiento de fiscalización, la Administración notificó[11] los siguientes requerimientos y resultados:

Cuadro N° 01

Requerimiento N°	Fecha de notificación del Requerimiento	Foja	Fecha de notificación del Resultado del Requerimiento	Foja
	28/06/2016	1866	22/07/2016	1863
	19/08/2016	1861	31/10/2017	1857
	26/08/2016	1854	17/03/2017	1848
	18/08/2017	1841	31/10/2017	1828
	18/08/2017	1813	03/10/2017	1807
	03/10/2017	1800	31/10/2017	1791
	03/10/2017	1786	31/10/2017	1779
	07/11/2017	1770	29/11/2017	1761

Que así, de autos se tiene que mediante Requerimiento N° , primer requerimiento del procedimiento de fiscalización (foja 1865), la Administración solicitó a la recurrente diversa documentación contable y tributaria tales como: Libros y/o registros exigidos de acuerdo a las normas de sectoriales y/o societarias; Balance de Comprobación Analítico Anual a 5 dígitos; Análisis de Liquidación del Impuesto que comprenda las adiciones, deducciones y arrastre de las pérdidas tributarias de ejercicios anteriores; Libros Caja y Bancos, Mayor, Diario, Inventarios y Balances, Registro de Compras, entre otros; siendo que dicha documentación debía ser presentada el 22 de julio de 2016 en el domicilio fiscal de la recurrente.

Que en el Resultado de Requerimiento N° , cerrado el 22 de julio de 2016 (foja 1862), la Administración dejó constancia que la recurrente presentó parcialmente lo solicitado, habiéndose detectado la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 177 del Código Tributario.

Que por lo expuesto, se aprecia de autos que dicho resultado fue cerrado en la fecha señalada para la presentación y/o exhibición de la documentación solicitada, de conformidad con el inciso a) del artículo 8 del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización.

Que ahora bien, mediante los Requerimientos N° (fojas 1850 a 1853, 1859 y 1860), la Administración solicitó a la recurrente que presentara, los comprobantes de pago de compras, comprobantes de pago de ventas, declaraciones únicas de aduanas, guías de remisión remitente, Registro de Inventario y/o contabilidad de costos, planillas electrónicas PDT 601, entre otros, así como le comunicó que había incurrido en las infracciones tipificadas en los numerales 2 y 5 del artículo 175 y numeral 1 del artículo 177 del Código Tributario, por lo que le indicó que podía subsanar dichas infracciones a fin de poder acogerse al Régimen de Gradualidad de sanciones, precisando que dicha documentación debía ser presentada el 2 y 19 de setiembre de 2016 en el domicilio fiscal de la recurrente, respectivamente.

Que mediante las "Actas de Presencia en el Domicilio Fiscal" de 2 y 19 de setiembre de 2016, respectivamente (fojas 1849 y 1858), la Administración dejó constancia que en las citadas fechas, el agente fiscalizador de la Administración se presentó en el domicilio fiscal de la recurrente, a fin verificar la información y/o documentación solicitada en los Requerimientos N°

[11] Documentos notificados mediante acuse de recibo, en el domicilio fiscal de la recurrente, habiendo consignado los receptores, sus datos de identificación y firma, de conformidad con lo establecido por el inciso a) del artículo 104 del Código Tributario.

Que posteriormente, luego del análisis y evaluación de lo exhibido y/o presentado por la recurrente, el 16 de marzo y 30 de octubre de 2017, se emitieron los Resultados de Requerimiento N° (fojas 1842 a 1847, 1855 y 1856), que contienen las conclusiones de la Administración como consecuencia de la revisión y/o evaluación de la documentación presentada.

Que continuando con el análisis, mediante los Requerimientos N° (fojas 1808 a 1812 y 1830 a 1840), la Administración solicitó a la recurrente que sustentara con la documentación pertinente y la base legal respectiva, lo siguiente: Anexo N° 01 del Requerimiento N° Sustentar las diferencias detectadas entre lo declarado y lo registrado, por el importe de S/ 21,00 (Punto 1); Acreditar el costo de los activos fijos que fueron objeto de depreciación en el ejercicio fiscalizado (Punto 2); Acreditar el sustento relacionado a los activos fijos que fueron dados de baja (Punto 3); Efectuar sus descargos respecto de las observaciones por Activos fijos registrados como gastos en el ejercicio 2014 (Punto 4); Sustentar sus descargos respecto de las observaciones a los gastos y/o costos de obra (Punto 5); y, Efectuar sus descargos respecto de la reliquidación de los créditos contra el Impuesto a la Renta del ejercicio 2014 (Punto 6); Anexo N° 01 del Requerimiento N° - Solicita información y/o documentación relacionada al Inventario de Existencias al inicio del ejercicio 2014, y las diferencias detectadas. Dicha documentación debía ser presentada el 25 de agosto de 2017 en el domicilio fiscal de la recurrente.

Que mediante el "Acta de Presencia en el Domicilio Fiscal" de 25 de agosto de 2017 (foja 1829), la Administración dejó constancia que en la citada fecha, el agente fiscalizador de la Administración se presentó en el domicilio fiscal de la recurrente, a fin verificar la información y/o documentación solicitada en los Requerimientos N°

Que asimismo, con escrito presentado el 25 de agosto de 2017 (fojas 1282 a 1287), la recurrente dio repuesta al citado Requerimiento N° , en el que indicó que:

- Respecto a la diferencia en el costo y gasto entre lo registrado y declarado (gasto no sustentado), por el importe de S/ 21,00, este se originó porque habría declarado un costo mayor al contabilizado, indicando a su vez que acepta dicho reparo.

- Con relación a la acreditación del costo de los activos fijos que fueron objeto de depreciación en el ejercicio fiscalizado, indicó que cumple acreditar lo solicitado con los medios de pago utilizados, contratos de cesión en uso celebrado con terceros, contratos de arrendamiento financiero, facturas, contratos de compra y venta; señalado a su vez, que dicha documentación acredita el costo de adquisición de los bienes depreciados.

- En cuanto al sustento relacionado a los activos fijos que fueron dados de baja, señaló que el gasto por retiro del activo fijo por el importe de S/ 328 560,26, se debió a que dichos bienes quedaron obsoletos y/o fuera de uso, por lo que al amparo de lo señalado en el artículo 43 de la Ley del Impuesto a la Renta e inciso i) del artículo 22 del reglamento de la citada ley optó por dar de baja los bienes del activo fijo por el valor aun no depreciado en la fecha que fueron retirados, adjuntando para tal efecto el informe independiente que sustenta dicha baja.

- Con relación a las observaciones por activos fijos registrados como gastos en el ejercicio 2014, mencionó que los servicios registrados como gastos no pueden ser considerados como parte del activo, puesto que, el mantenimiento efectuado a sus maquinarias no hará que se extienda la vida útil de aquellas, máxime cuando los repuestos que han sido materia de reemplazo significaron una proporción minúscula comparada con el nivel del activo. Asimismo, señaló que la compra de un pequeño martillo por el importe de S/ 6 610,36, no se trata de un activo, dado que, la vida útil de dicho bien no excede más de un periodo.

- Respecto a los descargos respecto de las observaciones a los gastos y/o costos de obra, indicó que, dichos gastos cumplen con el principio de causalidad y no se encuentran prohibidos según lo establecido por el artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta y si bien los bienes que adquirió en un primer momento iban a ser destinados al sin embargo, por necesidades de materiales fueron utilizados por su empresa en el año 2014.

Que en los puntos 1 a 5 del Anexo N° 01 del Resultado del Requerimiento N° , la Administración dio cuenta del escrito y documentación presentados; e indicó que:

- Con relación a la diferencia en el costo y gasto entre lo registrado y declarado (gasto no sustentado), se verifica que la diferencia se origina porque la contribuyente ha declarado un costo mayor al contabilizado, y que los argumentos de la contribuyente no desvirtúan la diferencia comunicada, sino que la corroboran al señalar que confirma la observación efectuada, por lo que procedió a reparar el costo de ventas declarado por el importe de S/ 21,00; y aplicar la sanción correspondiente a la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario.

- Sobre la acreditación del costo de los activos fijos que fueron objeto de depreciación en el ejercicio fiscalizado, indicó que la recurrente cumplió con presentar copia de los contratos de arrendamiento, facturas, guías de remisión, medios de pago y otros que acreditan el valor de los activos fijos observados en este punto, por lo cual se levantan las observaciones efectuadas.

- Respecto al sustento relacionado a los activos fijos que fueron dados de baja por el importe de S/ 328 560,26, señaló que: i) Si bien la recurrente cumplió con exhibir el original del Informe N° de fecha 06/01/2015; sin embargo, no exhibió el comprobante de pago por el servicio de elaboración del citado informe, habiendo adjuntado solo un Recibo provisional de Caja, ii) De la revisión del citado informe técnico y anexos exhibidos, se verifica que la recurrente ha optado por dar de baja los bienes registrados en el saldo inicial del ejercicio 2014 de las Cuentas N° 336311, 336911, 337111; sustentando dicha baja de activos fijos con informe técnico emitido por profesional competente y colegiado, en el cual indica el motivo de la baja del desuso u obsolescencia que originó la baja de los bienes del activo fijo; verificándose además que el saldo del activo fijo neto al inicio del ejercicio 2014 según Libro Diario concuerda con el saldo declarado al final del ejercicio 2013, iii) Se verificó que la recurrente presentó tres análisis con el detalle de los comprobantes de pago correspondientes a la adquisición de los bienes dados de baja, y copia de dichos comprobantes de pago emitidos en periodos anteriores al ejercicio fiscalizado, con los cuales acredita el costo de adquisición de los bienes dado de baja, sin embargo, se observa que no se puede deducir el costo de determinados comprobantes por el importe de S/ 84 745,78, dado que, dichos comprobantes fueron emitidos por el proveedor y fueron reparados de la base imponible del Impuesto a la Renta del año 2012, por operaciones no reales según antecedentes, y iv) La recurrente no ha presentado documentación fehaciente que acredite cual es la depreciación acumulada para cada bien del activo fijo, no acreditando cual es el valor no depreciado de estos bienes del activo fijo, por lo cual se procederá a reparar el costo total de estos bienes, hasta el límite del valor no depreciado de la cuenta contable del activo fijo dado de baja y que fue deducido como gasto del ejercicio 2014.

- En cuanto a la Factura Serie 008 N° emitida por la empresa por la compra de dos (2) martillos (Equipo: , por el importe de S/ 6 610,36; que del análisis a la factura y descargo presentado mediante el escrito 25/08/2017, se verifica que la recurrente no ha presentado documentación que acredite la vida útil del bien, ni documentación de las políticas contables de la empresa, no ha acreditado que la vida útil del bien no excede de un periodo y tampoco presenta documentos que acrediten de manera fehaciente que el bien se consumió en el año 2014, verificándose que su contabilización tampoco sustenta su consumo, debido a que fue provisionado como gasto por

servicio de mantenimiento y reparación de un inmueble, maquinaria y equipo en la Cuenta 63431, lo cual no refleja la realidad de la operación, pues se trata de la adquisición de un bien y no de un servicio, además se verifica que mediante Factura Serie 008 N° de fecha 31/01/2011 aquella también adquirió dos martillos con la misma marca y modelo los cuales fueron registrados como activos de la empresa. Cabe mencionar que la recurrente no ha presentado argumento y/o documentos que prueben que no es probable que la entidad obtenga beneficios económicos futuros derivados del bien y/o que el costo del bien no pueda medirse con fiabilidad. Respecto de la Factura Serie 033 N° emitida por la empresa , por el servicio de cambio de bomba de combustible e inyectores de la retroexcavadora serie , según presupuesto N° incluye mano de obra, repuestos, traslado y misceláneos; cabe señalar que de la revisión de la documentación presentada se verifica que el cambio de la bomba de combustible e inyectores se hizo a una retroexcavadora adquirida mediante arrendamiento financiero (contrato 10314) en el mes de febrero de 2011, el cual si bien no necesariamente va a extender la vida útil del activo ni aumentar la capacidad de producción, se trata del cambio de repuestos de la retroexcavadora que no son frecuentes, verificándose que el bien adquirido cumple con la definición de propiedades, planta y equipo establecido en la NIC 16, respecto del cual la contribuyente no ha presentado argumentos ni documentos en contra, además que es probable que la entidad obtenga los beneficios económicos futuros derivados del mismo, toda vez, que luego de haberse realizado el cambio del repuesto este no se ha consumido de inmediato, sino que puede ser utilizado por la contribuyente para la ejecución de las obras futuras, por lo que de acuerdo a los párrafos 7 y 8 de la NIC 16 procede que se reconozca como activo y no como gasto.

- La recurrente adjuntó copia de las facturas de compra, guías de remisión, medios de pago, Contrato N° LICITACIÓN PÚBLICA N° Contrato de Ingeniería de fecha 13 de noviembre de 2014, celebrado entre y la recurrente, por la ejecución de la obra "Mejoramiento del acceso a los servicios de atencion comunitaria en la junta ", Carta N° Informe N° , Carta N° de fecha 13 de noviembre de 2015, Acta de Otorgamiento de la Buena Pro del proceso de Licitación Pública N° (PRIMERA CONVOCATORIA) del 15 de octubre de 2014, Acta de Acreditación presentación de propuestas técnicas y económicas Licitación Pública N° (PRIMERA CONVOCATORIA), Acta de entrega de terreno del 18 de noviembre de 2014, Adendas al Contrato N° LICITACIÓN PÚBLICA N° Resolución Gerencial General Regional N° del 15 de marzo de 2016, mediante la cual se aprueba la liquidación final del Contrato de Obra N° Acta de Recepción de Obra del 30 de noviembre de 2015 y Cuaderno de Obra. Sin embargo, de los documentos, información y escrito presentado por la recurrente, se verifica que los materiales adquiridos con los comprobantes de pago detallados en el Anexo N° 2 del citado requerimiento fueron destinados en el año 2014 para la ejecución de la obra: "*Mejoramiento del acceso a los servicios de atención comunitaria en la distrito de Provincia de* cuyo contrato de ingeniería de fecha 13/11/2014 fue celebrado con el identificado con RUC , pero la contribuyente no exhibe el acta de inicio de obra, ni valorizaciones por avance de obra que permitan verificar que la renta neta de tercera categoría del contrato de obra en mención devengó en el ejercicio 2014, además de que en el citado año no ha declarado el ingreso correspondiente a dicho contrato de obra, por lo cual no podría deducirse el costo de los materiales utilizados en dicha obra en el ejercicio 2014. Si bien los materiales adquiridos con los comprobantes de pago detallados en el mencionado Anexo N° 2 del requerimiento, fueron destinados para la ejecución de obra en el año 2014, el costo de estos materiales debe deducirse en el ejercicio comercial en que se devengue la renta neta de tercera categoría del contrato de obra en referencia, de acuerdo con lo establecido en los artículos 20 y 57 inciso a) de la Ley del

Impuesto a la Renta. Cabe mencionar que la recurrente no presentó información ni documentación que sustente su acogimiento a uno de los métodos del artículo 63 de la citada ley, por lo cual corresponde aplicar el sistema del devengados de acuerdo con el inciso a) del artículo 57 de la precitada ley.

Que posteriormente, mediante los Puntos 1 y 2 del Anexo N° 01 del Requerimiento N° (fojas 1795 a 1799), la Administración solicitó a la recurrente que sustentara con la documentación pertinente y la base legal respectiva, lo siguiente: 01) Le solicitó información y/o documentación relacionada al Inventario de Existencias al inicio del ejercicio 2014, por el importe de S/ 465 068,60 (punto 1), habiendo señalado lo siguiente: i) Que respecto de la diferencia detectada y de acuerdo al Resultado de Requerimiento N° se solicita que exhiba el original y presente fotocopia de los documentos que sustenten sus argumentos vertidos según escrito presentado con fecha 25/08/2017 en respuesta al Requerimiento N° , respecto al importe de S/ 35,069.00 que según indica en el análisis presentado corresponde a materia prima que no existe en físico (pérdida); ii) Con relación al destino de los bienes del inventario inicial de existencia registrado en el Libro de Inventarios y Balances, se tomó una muestra que se detalló en el Anexo N° 03 que se adjuntó al Requerimiento N° es así que de acuerdo al Resultado de Requerimiento N° le reiteró para que cumpla con presentar el análisis con la información de la valorización, y comprobantes de pago de ventas, según el cuadro del Anexo N° 1.1 (foja 1795) adjunto a dicho requerimiento[12]; reiterándole para que exhiba el original y presente fotocopia de la documentación que respalde la información, tales como: valorizaciones, comprobantes de pago de ventas, y otros según corresponda, como los informes y/o actas de conformidad de las valorizaciones, iii) Adicionalmente, le solicitó para que exhiba en original y presente fotocopia de los folios del Libro de Inventarios y Balances donde se encuentre registrado el detalle de los saldos de todas las cuentas al inicio del ejercicio 2014, el mismo que corresponde a los saldos finales del ejercicio 2013. Asimismo, señaló que el análisis a presentar tiene que ser en medio magnético y en archivo Excel, y también en forma impresa con firma y sello del representante legal; 02) Le comunicó que incurrió en las infracciones tipificadas en los numerales 1 y 5 del artículo 177 del Código Tributario, a fin de que se pueda acoger al régimen de gradualidad (Punto 2). Dicha documentación y/o información debía ser presentada el 24 de octubre de 2017[13] en el domicilio fiscal de la recurrente.

Que con escrito presentado el 24 de octubre de 2017 (fojas 744 y 745), la recurrente dio repuesta al citado Requerimiento N° en el que indicó que: *"Se solicita que exhiba el original y fotocopia de los documentos que sustenten la pérdida de materia prima que no existe en físico y que constituye la diferencia de S/ 35,069. Según se detalla en el anexo A, se cumple con exhibir el original y adjuntar fotocopias de aquellos bienes que constituye dicha diferencia de acuerdo a lo solicitado por lo cual se da cumplimiento a lo solicitado. Asimismo, de acuerdo a lo señalado en el párrafo tercero se cumple con hacerle llegar de manera REITERADA con el anexo 3 que se adjuntó en el requerimiento Nro, para lo cual se preparó el cuadro señalado en el anexo 1.1 que es parte del presente requerimiento de acuerdo a lo exigido en el mismo como los documentos que soportan lo ahí señalado como su acreditación correspondiente los cuales se exhibe los originales como sus correspondientes fotocopias. También se cumple con exhibir el original y fotocopia del Libro Inventario y balances al 01.01.2014 el mismo que detalla los saldos de las existencias a dicha fecha"*.

Que en los puntos 1 y 2 del Anexo N° 01 del Resultado del Requerimiento N° (fojas 1787 a 1790), la Administración dio cuenta del escrito y documentación presentados; e indicó que:

- La recurrente presentó en forma impresa un análisis denominado: "Anexo A del requerimiento N° ' en donde detallan los bienes que conformarían dicho saldo, y exhibe el original

[12] Es decir, al Requerimiento N°

[13] Si bien en un primer momento la documentación y/o información debió ser presentada el 10 de octubre de 2017, no obstante, mediante Carta N° (foja 1792), la Administración aceptó la prórroga solicitada por la recurrente, debiendo presentar la misma el 24 de octubre de 2017.

y presenta fotocopia de los documentos que respaldan la adquisición de dichos bienes, pero no presenta ni exhibe documentos que sustenten la pérdida de los bienes, asimismo, en el análisis denominado "Anexo A del requerimiento N° presentado por la contribuyente ha detallado los bienes que conformarían parte del saldo de existencias al inicio del ejercicio 2014, según se muestra a continuación:

Cuadro N° 02

Código de la Existencia (1)	Descripción de la existencia	Unidad de medida	cantidad	costo unitario	costo total
172	CEMENTO	UNIDADES	94	17.03	1,601.19
17	CEMENTO	UNIDADES	400	17.2	6,880.92
129	CEMENTO	UNIDADES	350	17.2	6,020.81
141	CEMENTO	UNIDADES	250	17.2	4,300.58
111	SIKAFLEX	UNIDADES	80	203.39	16,271.20
				Total S/	35,074.70

Por lo expuesto, se determina que la contribuyente ha cumplido con exhibir y presentar lo solicitado, subsanando la infracción cometida.

- La recurrente presentó en forma impresa y en archivo Excel, la información solicitada en el Anexo N° 1.1 del requerimiento N° , y exhibe original y presenta fotocopia de los documentos relacionados a dicha información: cartas, valorización, comprobantes de pago de ventas, estados de cuenta; por lo cual se determina que la contribuyente ha cumplido con exhibir y presentar lo solicitado, subsanando la infracción comelida.

- Adicionalmente la contribuyente exhibe original y presenta fotocopia de los folios 1 y del 40 al 51 del Libro de Inventarios y Balances tomo I, donde registra el detalle del saldo de las cuentas al inicio del ejercicio 2014; por lo cual se determina que la contribuyente ha cumplido con exhibir y presentar lo solicitado, subsanando la infracción cometida tipificada.

Respecto al punto 2 acerca de las infracciones tipificadas en los numerales 1 y 5 del artículo 177 del Código Tributario, la Administración señaló que: i) Según el punto 1 del Resultado del Requerimiento N° se dejó constancia que la contribuyente no cumplió con exhibir parte de la documentación solicitada en el Punto N° 1 del Requerimiento N° , por lo que se comunicó que había incurrido en la infracción tipificada en el numeral 1 del Artículo 177 del Código Tributario, "No exhibir los libros, registros u otros documentos que ésta solicite", ii) Asimismo, se dejó constancia que la recurrente no cumplió con proporcionar parte de la información solicitada en el Punto N° 1 del Requerimiento N° , por lo que se comunicó que había incurrido en la infracción tipificada en el numeral 5 del artículo 177 del Código Tributario, "No proporcionar la información o documentación que sea requerida por la Administración sobre sus actividades o las de terceros con los que guarde relación o proporcionarla sin observar la forma, plazos y condiciones que establezca la Administración Tributaria. Habiendo concluido que conforme se detalla en el punto 1 del presente resultado, la contribuyente ha cumplido con exhibir y presentar lo solicitado, subsanando la infracción cometida tipificada en los numerales 1 y 5 del artículo 177 del Código Tributario, por lo cual se acoge al Régimen de Gradualidad, sin pago.

Que mediante el numeral 1.4 del Punto 1 del Anexo N° 01 del Requerimiento N° (fojas 1780 a 1785), la Administración señaló que de acuerdo con la información brindada por la recurrente se

tiene que los bienes detallados en el "Cuadro C"[14] del anotado requerimiento, se han destinado para la ejecución de la obra *"MEJORAMIENTO E IMPLEMENTACION DE LA FACULTAD DE CIENCIAS CONTABLES Y FINACIERAS DE LA "*, y que para ello se ha asociado con la empresa y han constituido el , y que en el contrato las partes acordaron participar del consorcio en un 50% cada una; en virtud a este acuerdo todas las adquisiciones realizadas por .. para la realización de esta obra deberían deducirse sólo en un 50% en el ejercicio que corresponda, y no la totalidad como lo hizo en el ejercicio 2014; por lo que se requiere que acredite de manera fehaciente el motivo por el cual dedujo el costo total de estas existencias y no sólo el 50% como señala la participación del , exhibiendo los documentos de atribución, registro auxiliar del contrato de consorcio, y otros según corresponda, por lo que de no sustentar dicho aspecto se procederá a desconocer el costo provisionado por el importe de S/ 91 205.74[15].

Que con escrito presentado el 24 de octubre de 2017 (fojas 436 a 438), la recurrente dio repuesta al citado Requerimiento N° , siendo que, con relación al numeral 1.4 del Punto 1 del citado requerimiento, indicó que: *"Con respecto a los ítems 184, 001, 171, 238, 275, 269, 046, 003, 191,158, 157,190 y 189 detalladas en el cuadro c del presente requerimiento se cumple con presentar copia de las guía de remisión, acta de conformidad y el correspondiente comprobante de pago donde se señala el reconocimiento del adicional cobrado a la entidad como el presupuesto/valorización donde se identifica la necesidad del costo que debe reconocerse para el periodo 2014 dado que este ha sido necesario para generar el ingresos reconocido en dicho comprobante emitido y reconocido el ingreso para dicho periodo por lo que su deducción se ajusta a lo señalado en (...) el artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta que consagra el Principio de Causalidad, toda vez que constituye un gasto necesario para generar y mantener la fuente generadora de renta y no se encuentra prohibido según lo establecido en el artículo 44° de la citada Ley. Asimismo, de lo señalado en el tercer párrafo del presente punto, donde se señala que mi representada solo debería haber reconocido en cada uno de sus adquisiciones únicamente el 50% reconociendo en ese mismo porcentaje como costos para la obra mejoramiento e implementación de la facultad de ciencias contables y financieras de la en virtud a la asociatividad efectuado a través del , señalar que si bien existe un contrato de consorcio donde la participación con la es de 50% cada uno este tiene solamente un propósito al momento de la distribución de las utilidades y/o beneficios ya que se limitara exclusivamente al aporte que han efectuados las partes y este porcentaje deviene de la diferencia entre el ingreso y el costo/gasto no constituyendo de modo alguno un límite que la Ley del Impuesto a la Renta ha establecido para el reconocimiento de los costos, cuando define el tratamiento de los consorcio. En ese sentido cumplimos con presentar los documentos de atribución, copia del contrato y su correspondiente registró en el respectivo registro de ventas"*.

Que el numeral 1.4 del Punto 1 del Anexo N° 01 del Resultado del Requerimiento N° (fojas 1772 a 1775), la Administración dio cuenta del escrito y documentación presentados, e indicó que respecto a la participación del consorcio, la contribuyente señala que tiene como propósito al momento de la distribución de las utilidades y/o beneficios, haciendo referencia a la diferencia entre el ingreso y el costo/gasto; sin embargo, no ha presentado documento y/o información que acredite la atribución del 50% de la renta del contrato; además, teniendo en cuenta que la presente fiscalización es tipo parcial, y sólo comprende los elementos costo de ventas y gastos, no corresponde emitir determinación alguna respecto a los ingresos declarados por la contribuyente; por lo que en la presente fiscalización sólo se reparará el costo de las existencias observadas en un 50%, por lo que reparó el importe de S/ 45 603,00.

[14] Foja 1781.

[15] Si bien en los puntos 1.1 a 1.3 y 1.5. del mencionado Anexo N° 01 del Requerimiento N° , la Administración solicitó diversa documentación, esta no se analizará, dado que en unos casos aquella no efectuó reparos y respecto al monto reparado al Costo no sustentado por error en el costo unitario por el importe de S/ 4 723,00: dicho reparo no fue impugnado por la recurrente.

Que finamente, mediante el Punto 1 del Anexo N° 1 del Requerimiento N° (fojas 1763 a 1767), la Administración señaló que mediante el punto 3 del Requerimiento N° , solicitó a la recurrente que sustentara las observaciones efectuadas a los activos dados de baja por el importe de S/ 328 560,26, siendo que, en el resultado del citado requerimiento se dejó constancia que aquella no cumplió con levantar dicha observación; habiendo señalado a su vez, que corresponde reparar la base imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2014 por el mencionado importe[18] y aplicar la sanción correspondiente tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario; por lo que le requirió efectuar su descargo, o en su defecto, presentar las declaraciones juradas rectificatorias correspondientes y el efectuar el pago de la multa a fin de que pueda acogerse al régimen de gradualidad. Asimismo, mencionó que en caso no se levante las observaciones efectuadas, también se procederá a calcular la Tasa Adicional del Impuesto a la Renta equivalente al 4,1%.

Que con escrito presentado el 14 de noviembre de 2017 (fojas 1711 a 1714), la recurrente dio repuesta al citado Requerimiento N° habiendo indicado que:

- La norma no ha previsto para el informe a presentar lo exigido en la observación planteada ya que se trata de un informe técnico elaborado por profesional independiente que ha señalado luego de dicha evaluación técnica que los bienes detallados califican como bienes que no resultan aptos para ser utilizados por la empresa y en donde su uso ha sido verificado por la propia compañía al no poder seguir manteniéndolo como activo que ha merecido su reconocimiento a través del registro contable correspondiente y posteriormente formalizado en el Informe Nro.

- Lo previsto por la norma para la aceptación como gasto de la depreciación ha sido cumplido como lo demuestra el Libro de Inventario y Balance folio 56 donde se detalla el control de la depreciación para el cierre del periodo 2014, así como su correspondiente depreciación del periodo y deducida en dicho periodo registrada en el Libro Diario folios 173 y 174 requisito exigido por la norma.

- Tal como lo señala en el Informe Técnico Nro. este cuenta con el detalle de cada uno de los bienes identificados como bienes dado de baja contemplados en los Anexos N° 01, 02 y 03 y que resultan del control que mi representada mantiene en los registros contables y que han sido alcanzados oportunamente en el análisis comparativo de saldos de cuenta donde se detalla el análisis mensual de cada uno de los movimientos de los bienes calificados como activos fijos y que se encuentran contemplados en la cuenta(s) 32 Activo adquiridos en Arrendamiento Financiero, Cuenta 33 Inmuebles, Maquinaria y Equipo y Cuenta 39 Depreciación y Amortización acumulada; adjuntado sus respectivos análisis de cuenta donde detallan el registro de cada uno de los mismos que resumen dichos movimientos: i) Apertura, ii) Compras, iii) Retiros, y iv) Depreciación del ejercicio.

- Conforme obra en el Libro Mayor de la compañía el control de las adquisiciones registradas y reconocidas como activos fijos se encuentran únicamente en las cuentas citadas anteriormente en las Cuentas 32 y 33 donde los contratos de arrendamiento celebrado con entidades financieras efectuadas en el periodo 2014 se encuentran contenidas en las Cuentas N° 32234, 32242 y 32243 (Activos adquiridos en Arrendamiento Financiero) y aquello que corresponden a la cuenta 33 Inmuebles Maquinaria y Equipo han sido contabilizadas únicamente en las Cuenta 334111, 335111, 336111 y 336911 para lo cual se adjunta los respectivos comprobantes de pago como los medios de pagos utilizados para su cancelación respectiva.

Que en el Anexo N° 01 del Resultado del Requerimiento N° (fojas 1751 y 1752), la Administración dio cuenta del escrito y documentación presentados, e indicó que:

[18] Es decir, S/ 328 560,26.

- Si bien el valor de venta de los comprobantes de pago cuyas fotocopias fue proporcionadas el 25/08/2017, calzan con los importes detallados en los Anexos N° 1, 2, y 3 del Informe N° ; la contribuyente no ha acreditado que los bienes descritos en dichos comprobantes de pago correspondan al saldo de las cuentas del activo registrados en sus libros contables y en el registro de activos fijos, debido a que dichos saldos no se encuentran detallados en sus libros contables y ni en el registro de activos fijos, es decir no se encuentra acreditado el registro de cada uno de los bienes que conformarían los activos dados de baja, ni su depreciación en el Registro de Activos Fijos, existiendo la obligación de detallar por cada bien del activo, la información de la cuenta contable, descripción del activo: Marca, modelo, número de serie, placa, saldo inicial, retiros y/o bajas, fecha de adquisición del activo, fecha de inicio de uso, depreciación acumulada, y depreciación del ejercicio, entre otros, de acuerdo al numeral 7 del artículo 13 de la Resolución de Superintendencia N° 234-2006/SUNAT.

- Se ha observado que el informe presentado no contiene una explicación técnica y detallada de las causas que sustentan el desuso u obsolescencia de cada bien del activo dado de baja, sólo hace referencia a características generales, como por ejemplo: que se encuentran obsoletos, deteriorados, y/o desgastados por el uso en obra, que han cumplido su tiempo de vida de uso en la labor de construcción; que por los bienes electrobomba periférica 0.5 Hp y la motobomba modelo WB30 señala que están inoperativos por causales fortuitos de mala manipulación y que no pueden darse mantenimiento por no encontrarse piezas de reemplazo por ser equipos fuera de circulación, pero no identifica cuales son las piezas de reemplazo que no pueden encontrarse en el mercado; no sustentado que de tales bienes no se esperan ya beneficios provenientes de su uso, por lo cual se determina que el informe presentado no califica como informe técnico.

- Respecto a su argumento de que lo previsto por la norma para la aceptación como gasto de la depreciación ha sido cumplido y que lo demuestra el Libro de Inventarios y Balances folio 56 donde se detalla el control de la depreciación para el cierre del ejercicio 2014, así como la depreciación registrada en el Libro Diario folios 173 y 174; se verifica que el folio 56 del Libro de Inventarios y Balances registra el Formato 3.5 "Libro de Inventarios y Balances - detalle del saldo de las Cuentas 32, 33, y 39 - Inmueble Maquinaria y Equipo - Neto del Ejercicio 2014", con información de las Cuentas 32, 33, y 39 al final del ejercicio 2014; y en los folios 173 y 174 registra la información de la depreciación del ejercicio 2014; al respecto se deja constancia que contablemente se dieron de baja los activo fijos netos su depreciación acumulada al inicio del ejercicio 2014, cuyo asiento fue contabilizado con fecha 02/01/2014, por lo cual dichos activos no han generado gastos de depreciación deducidos en el ejercicio 2014.

- Con relación al argumento de que el Informe Técnico N° cuenta con el detalle de los bienes dados de baja, que los mismos resultan del control que mantiene en sus registros contables, y que nos ha sido alcanzado en el análisis comparativo del saldo de cuentas; se verifica que el análisis comparativo al que hace mención la contribuyente es un análisis preparado por la propia contribuyente, que no es la forma de llevar un registro de activo fijo, y que no acredita de manera fehaciente que la información contenida en el análisis corresponda al saldo de las cuentas del activo registrados en sus libros contables y en el registro de activos fijos, debido a que en sus libros y/o registros no detalla y/o no identifica cada uno de los bienes que conformarían las cuentas del activo dado de baja.

- De acuerdo a la información registrada en su libro diario electrónico de los periodos de abril a diciembre del ejercicio 2014, se han encontrado adquisiciones que han sido registrados como existencias y/o gasto del ejercicio 2014, y que son similares a los bienes dados de baja, tales como escoba, franela, guantes, botiquín, soga, mascarilla, cascos, zapatos, y otros, verificándose que son bienes que no se encuentran identificados con alguna serie o código que permita individualizarlos, lo cual otorga dudas acerca de cómo el ingeniero ha podido identificar que los

bienes que detalla en su Informe N° corresponden a los adquiridos en el años 2010, 2011, 2012, y 2013 y no aquellos adquiridos en el ejercicio 2014.

- Según el Libro Diario: la baja de los activos fijos contabilizados corresponde al saldo del activo neto registrado en las Cuentas N° 336311, 336911, y 337111 al inicial del ejercicio 2014; sin embargo, se observó que la recurrente no acreditó haber registrado en su contabilidad el registro de cada uno de los bienes del activo que pretende dar de baja, ni su costo, ni su depreciación; por lo cual la contribuyente no acredita que los bienes detallados en los anexos del informe correspondan al saldo del activo inicial registrado en las Cuentas N° 336311, 336911, y 337111 del Libro Diario; no acreditando la deducción tributaria del gasto provisionado en la Cuenta 66132 - Inmuebles, Maquinaria y Equipo con la glosa por el retiro de activo fijo - equipo de seguridad, por el valor de S/ 328 560,26.

- Asimismo, con respecto al contenido del informe, se verificó que este documento no contiene una explicación técnica y detallada de las razones y/o causas que sustentan el estado de desuso u obsolescencia de cada activo dado de baja, no contiene fotos u otra información que demuestre fehacientemente el estado de desuso u obsolescencia de cada activo, ni las condiciones por las cuales se originó la obsolescencia o desuso de cada bien del activo, ni la evaluación de por qué no espera utilizarlo en las actividades de la empresa; se verificó que el informe tampoco muestra cuál es el valor no depreciado de cada uno de los bienes, sólo muestra una depreciación acumulada por cada cuenta del activo; por todo lo cual se determina que el informe presentado no califica como informe técnico, no sustentando el estado de desuso u obsolescencia de los activos dados de baja por el valor de S/ 328,560.26; no acreditando la deducción tributaria del gasto provisionado en la cuenta 66132 - Inmuebles, Maquinaria y Equipo con la glosa por el retiro de activo fijo-equipo de seguridad, por el valor de S/ 328,560.26.

- Por lo expuesto, se determina que la contribuyente no ha acreditado las observaciones de este punto, por lo cual procede reparar el importe de S/ 328,560.26 a la base imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2014. Asimismo, producto de este reparo procede calcular una Tasa Adicional a la del Impuesto a la Renta de Tercera Categoria, equivalente al 4,1%, según lo normado por el inciso g) del Artículo 24-A y el Artículo 55 de la Ley del Impuesto a la Renta; y aplicar la multa tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario.

Que de la revisión de los Requerimientos N° , sus resultados y anexos (fojas 1751 a 1760, 1763 a 1769, 1771 a 1778, 1780 a 1785, 1787 a 1790, 1795 a 1799, 1801 a 1806, 1808 a 1812, 1814 a 1827, 1830 a 1840, 1842 a 1847, 1850 a 1853, 1855, 1856, 1859, 1860, 1862 y 1865), notificados conforme a ley en las fechas señaladas en el Cuadro N° 01 de la presente resolución, se aprecia que estos se han sido cerrados en los plazos señalados en el artículo 8 del precitado Reglamento de Fiscalización, los que además se encuentran debidamente motivados, habiendo la Administración dado cuenta de la documentación exhibida y/o presentada, habiendo dejado constancia de su evaluación y consignó las razones por las que consideraba válido efectuar los reparos antes mencionados, señalando la base legal respectiva, fundamentando su procedencia y cuantía, conforme se apreciará a detalle en el análisis efectuado por esta instancia sobre los citados reparos, no advirtiéndose vulneración a su derechos sus derechos de defensa y al debido procedimiento; por lo que carece de sustento lo alegado por la recurrente al respecto; sin perjuicio que aquellos fundamentos serán analizados por esta instancia a fin de determinar la procedencia de los reparos materia de grado. Siendo que de los argumentos planteados por esta en este extremo se aprecia que cuestiona que la Administración tenga una posición distinta en cuanto a los reparos formulados durante el procedimiento de fiscalización y una valoración distinta en relación con las pruebas presentadas, lo que no constituye causal que acarree la nulidad invocada, no advirtiéndose la vulneración a los derechos de la recurrente, ni son pertinentes las Sentencias del Tribunal Constitucional

recaídas en los Expedientes N° 2209-2002-AA/TC, 0090-2004-AA/TC, 8605-2005-AA/TC y 5514-2005-PA/TC, y el criterio establecido por este Tribunal en las Resoluciones N° 08313-1-2007 y 09056-1-2007.

II. Nulidad de los Valores Impugnados

Que la recurrente sostiene[17] que los valores impugnados no se encuentran debidamente motivados, lo que implica una vulneración a sus derechos al debido procedimiento y de defensa.

Que el artículo 76 del precitado Código Tributario, prescribe que la resolución de determinación es el acto por el cual la Administración Tributaria pone en conocimiento del deudor tributario el resultado de su labor destinada a controlar el cumplimiento de las obligaciones tributarias, y establece la existencia del crédito o de la deuda tributaria.

Que el artículo 77 del mencionado código, modificado por Decreto Legislativo N° 1113, contempla los requisitos que deben contener las resoluciones de determinación y de multa, señalando con relación a las primeras que serán formuladas por escrito y expresarán: 1. El deudor tributario; 2. El tributo y el período al que corresponda; 3. La base imponible; 4. La tasa; 5. La cuantía del tributo y sus intereses; 6. Los motivos determinantes del reparo u observación, cuando se rectifique la declaración tributaria; 7. Los fundamentos y disposiciones que la amparen; y, 8. El carácter definitivo o parcial del procedimiento de fiscalización. Tratándose de un procedimiento de fiscalización parcial expresará, además, los aspectos que han sido revisados.

Que el segundo párrafo del mismo artículo 77, modificado por Decreto Legislativo N° 1113, dispone que, tratándose de las resoluciones de multa, contendrán necesariamente los requisitos establecidos en los numerales 1 y 7 de dicho artículo, así como la referencia a la infracción, el monto de la multa y los intereses. Las multas que se calculen conforme al inciso d) del artículo 180 y que se notifiquen como resultado de un procedimiento de fiscalización parcial deberán contener los aspectos que han sido revisados.

Que por otro lado, como se indicó el numeral 1.2 del numeral 1 del artículo IV del Texto Único Ordenado de la Ley N° 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General, aprobado por Decreto Supremo N° 006-2017-JUS[18], aplicable supletoriamente a los procedimientos tributarios de conformidad con la Norma IX del Título Preliminar del Código Tributario, señala que el procedimiento administrativo se sustenta en el principio del debido procedimiento, según el cual los administrados gozan, entre otros, del derecho a exponer argumentos y a presentar alegatos complementarios; a ofrecer y a producir pruebas; y a obtener una decisión motivada, fundada en derecho, emitida por autoridad competente, y en un plazo razonable.

Que de acuerdo con el artículo 3 de la referida ley, la motivación constituye uno de los requisitos de validez del acto administrativo, e implica que debe estar debidamente motivado en proporción al contenido y conforme al ordenamiento jurídico.

Que el artículo 6 de la aludida ley, indica en cuanto a la motivación del acto administrativo que: 6.1. La motivación debe ser expresa, mediante una relación concreta y directa de los hechos probados relevantes del caso específico, y la exposición de las razones jurídicas y normativas que con referencia directa a los anteriores justifican el acto adoptado; 6.2 Puede motivarse mediante la declaración de conformidad con los fundamentos y conclusiones de anteriores dictámenes, decisiones o informes obrantes en el expediente, a condición de que se les identifique de modo certero, y que por esta situación constituyan parte integrante del respectivo acto. Los informes, dictámenes o similares que sirvan de fundamento a la decisión, deben ser notificados al administrado conjuntamente con el acto administrativo; y, 6.3 No son admisibles como

[17] Fojas 1989 y 2037.
[18] Aplicable al caso de autos. Similar redacción ha sido recogida en el Texto Único Ordenado de la Ley N° 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General, aprobado por Decreto Supremo N° 004-2019-JUS.

motivación, la exposición de fórmulas generales o vacías de fundamentación para el caso concreto o aquellas fórmulas que por su oscuridad, vaguedad, contradicción o insuficiencia no resulten específicamente esclarecedoras para la motivación del acto.

Que de la revisión efectuada a las Resoluciones de Determinación N° (fojas 1919 a 1921 y 1923 a 1928), giradas por el Impuesto a la Renta de 2014 y Tasa Adicional del Impuesto a la Renta de diciembre de 2014, se verifica que dichos valores contiene todos los requisitos previstos por el artículo 77 del Código Tributario, habiéndose detallado en sus Anexos N° 01 a 05 de la Resolución de Determinación N° y Anexos N° 01 y 02 de la Resolución de Determinación N° , las bases legales, los motivos del reparo y la determinación de la omisión tributaria, sustentándose a su vez en el procedimiento de fiscalización seguido mediante Orden de Fiscalización N° y particularmente en los Requerimientos N° y , y sus resultados, en los cuales en función de los medios probatorios recabados y las conclusiones señaladas en los Resultados de los Requerimientos N° y . se procedió a comunicar a la recurrente los fundamentos de hecho y de derecho del porqué de los reparos efectuados, de acuerdo con el análisis anteriormente efectuado.

Que por su parte, las Resoluciones de Multa N° (fojas 1907 a 1909 y 1930 a 1932), giradas por las infracciones tipificadas en el numeral 1 de los artículos 177 y 178 del Código Tributario, consignan los requisitos establecidos en los numerales 1 y 7 del artículo 77 del Código Tributario, y hacen referencia a las infracciones, el monto de las multas y los intereses, tal como lo dispone el citado artículo. Además, se sustenta en los Requerimientos N° y sus resultados, y en el caso de la Resolución de Multa N° , además en la determinación contenida en la Resolución de Determinación N°

Que en consecuencia, carece de sustento la nulidad deducida por la recurrente, toda vez, que se aprecia que la Administración analizó la documentación presentada en el procedimiento de fiscalización y en función de ésta y las normas respectivas, concluyó en formular los reparos de autos, no advirtiéndose vulneración alguna a sus derechos y principios que según ella alega se habrían vulnerado, siendo una cuestión distinta que la recurrente no se encuentre de acuerdo con las conclusiones de la Administración, lo cual no vicia de nulidad el referido procedimiento ni los mencionados valores. Asimismo, cabe mencionar, que las resoluciones de determinación y multa sí permiten conocer los motivos determinantes del reparo y los fundamentos y disposiciones que la amparan, debiendo precisarse que de acuerdo con el glosado numeral 6.2 del artículo 6 de la Ley del Procedimiento Administrativo General, resulta válido que dichos valores hagan referencia a los Requerimientos N° y su resultados, e inclusive a otro acto administrativo (Resolución de Determinación N°) para explicar detalladamente los fundamentos de los reparos e infracción acotados, encontrándose por lo tanto, tales valores debidamente motivados fáctica y legalmente.

III. Nulidad de la Resolución Apelada

Que en este extremo la recurrente alega[19] que se debe declarar la nulidad de la resolución apelada, toda vez, que no se encuentra debidamente motivada.

Que resulta aplicable lo señalado en los artículos 103 y 109, este último en su numeral 2, del anotado Código Tributario, anteriormente glosados en el punto I del presente.

[19] Foja 2036.

Que a su vez, el artículo 129 del citado código, modificado por Decreto Legislativo N° 1263[20], establece que las resoluciones expresarán los fundamentos de hecho y de derecho que les sirven de base, y decidirán sobre todas las cuestiones planteadas por los interesados y cuantas suscite el expediente. En caso contrario, será de aplicación lo dispuesto en el último párrafo del artículo 150.

Que el último párrafo del artículo 150 del aludido código, modificado por Decreto Legislativo N° 1421, dispone que cuando el Tribunal Fiscal constate la existencia de vicios de nulidad, además de la declaración de nulidad deberá pronunciarse sobre el fondo del asunto, de contarse con los elementos suficientes para ello, salvaguardando los derechos de los administrados; y cuando no sea posible pronunciarse sobre el fondo del asunto, se dispondrá la reposición del procedimiento al momento en que se produjo el vicio de nulidad.

Que por su parte, también resulta aplicable los artículos 3 y 6, este último en los numerales 6.1, 6.2 y 6.3 del Texto Único Ordenado de la Ley del Procedimiento Administrativo General, anteriormente glosados en el punto II del presente.

Que de las normas glosadas se tiene que la motivación del acto administrativo constituye un requisito de validez y, por tanto, su omisión se encuentra sancionada con la nulidad, por cuanto su conocimiento por parte de la contribuyente resulta fundamental para que pueda ejercer adecuadamente su derecho de defensa y cuestionar cada uno de los motivos que sustentaron el pronunciamiento de la Administración, así como ofrecer los medios probatorios pertinentes.

Que de la revisión de la resolución apelada y el Informe N° que la sustenta (fojas 1955 a 1965), se advierte que la Administración se pronunció sobre los reparos e infracciones contenidas en los valores impugnados, respondió los alegatos formulados por la recurrente y valoró las pruebas presentadas; advirtiéndose que la resolución apelada contiene los fundamentos de hecho y derecho que sustentan su fallo, consignando la base legal pertinente, así como los hechos y el análisis de los motivos por los cuales la Administración mantuvo los reparos e infracciones impugnadas, por lo que, contrariamente a lo alegado por la recurrente, dicha resolución se encuentra debidamente motivada y no se advierte ninguna causal de nulidad, al haber sido emitida conforme con lo dispuesto en el artículo 129 del Código Tributario, antes glosado; situación distinta es que la recurrente no esté de acuerdo con los fundamentos expuestos o el análisis de los medios probatorios por la Administración, lo que no constituye causal que acarree la nulidad de dicho acto.

Que asimismo, no se verifica en autos vulneración alguna al debido procedimiento administrativo ni al derecho de defensa de la recurrente, toda vez que la Administración ha actuado en este extremo conforme a ley y la recurrente ha ejercicio su derecho de defensa con la interposición de sus recursos impugnativos, por lo que no resultan amparables los alegatos señalados en sentido contrario.

Que en consecuencia es materia de grado analizar si los reparos impugnados e infracciones por los que se emitieron los citados valores se encuentran arreglados a ley.

IV. Resolución de Determinación N°

Que obra a foja 1925 el Anexo N° 3 a la Resolución de Determinación N° emitida por el Impuesto a la Renta del año 2014, al haberse determinado entre otros, los siguientes reparos: i) Por no acreditar la deducción tributaria del activo fijo dado de baja[21], ii) Por deducir como gasto del ejercicio 2014 de adquisiciones que debieron considerarse como costos del activo fijo, iii) Al costo por no acreditar que la renta neta de tercera categoría por el contrato de obra "*Mejoramiento del Acceso a los Servicios de Atención*

[20] Publicado en el diario oficial "El Peruano" el 10 de diciembre de 2016.
[21] Reparo que tuvo incidencia en la Tasa Adicional del Impuesto a la Renta de diciembre de 2014.

Comunitaria en la distrito y provincia de Tacna", devengó en el ejercicio 2014, y iv) A la atribución de la participación del costo de bienes destinados a la obra *"Mejoramiento e Implementación de la Facultad de Ciencias Contables y Financieras de la* ', establecido en el contrato de ; y sustentándose, entre otros, en los Requerimientos N° y sus resultados.

4.1 Reparo por no acreditar la deducción tributaria del activo fijo dado de baja:

Que del Anexo N° 3 a la Resolución de Determinación N° (foja 1925) se advierte que la Administración reparó la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2014, por el importe de S/ 328 560,00, por no acreditar la deducción tributaria del activo fijo dado de baja, señalando como base legal y sustento, entre otros, los artículos 37 y 43 de la Ley del Impuesto a la Renta e inciso i) del artículo 22 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta y los Requerimientos N° y y sus resultados.

Que mediante el Punto 3 del Anexo N° 01 del Requerimiento N° (fojas 1836 y 1837), la Administración señaló que de la revisión de los libros y registros contables exhibidos se verificó que ha provisionado un gasto por el importe de S/ 328 560,26 en la Cuenta 66132 – Inmuebles, Maquinaria y Equipo, con la glosa "Por retiro de Activo Fijo – Equipo de Seguridad" con fecha 31 de enero de 2014, por lo que se le solicitó que acredite y sustente la condición de desuso o la obsolescencia que habría originado la baja de los bienes del activo fijo, de acuerdo a lo establecido en el artículo 43 de la Ley del Impuesto a la Renta, y el inciso i) del artículo 22 del Reglamento de la citada ley, requiriéndole a su vez que exhiba el original del informe técnico, dictaminado por profesional competente y colegiado, que acredite y sustente el desuso o la obsolescencia que originó la baja de los activos fijos; que sustente la fecha a partir del cual se dio de baja el activo; así también exhibir el comprobante de pago emitido por el servicio de elaboración del citado informe.

Que con escrito presentado el 25 de agosto de 2017 (fojas 1282 a 1287), la recurrente dio repuesta al Punto 3 del Anexo N° 01 del Requerimiento N° , habiendo señalado que el gasto por retiro de los bienes del activo fijo por el importe de S/ 328 560.26, se debió a que dichos bienes quedaron obsoletos y/o fuera de uso, por lo que al amparo de lo señalado en el artículo 43 de la Ley del Impuesto a la Renta e inciso i) del artículo 22 del reglamento de la citada ley optó por darlos de baja por el valor aun no depreciado en la fecha que fueron retirados, adjuntando para tal efecto el Informe Técnico N° (fojas 1110 a 1116).

Que en el Punto 3 del Anexo N° 01 del Resultado del Requerimiento N° (fojas 1821 a 1824), la Administración dio cuenta del escrito y documentación presentados; e indicó respecto al sustento relacionado a los activos fijos que fueron dados de baja por el importe de S/ 328 560.26, que: i) Si bien la recurrente cumplió con exhibir el original del Informe N° de fecha 06/01/2015, no exhibió el comprobante de pago por el servicio de elaboración del citado informe, habiendo adjuntado solo un Recibo provisional de Caja, ii) De la revisión del citado informe técnico y anexos exhibidos, se verifica que la recurrente ha optado por dar de baja los bienes registrados en el saldo inicial del ejercicio 2014 de las Cuentas 336311, 336911, 337111; sustentando dicha baja de activos fijos con informe técnico emitido por profesional competente y colegiado, en el cual indica el motivo de la baja del desuso u obsolescencia que originó la baja de los bienes del activo fijo; verificándose además que el saldo del activo fijo neto al inicio del ejercicio 2014 según Libro Diario concuerda con el saldo declarado al final del ejercicio 2013, iii) Se verificó que la recurrente presentó tres análisis con el detalle de los comprobantes de pago correspondientes a la adquisición de los bienes dados de baja, y copia de dichos comprobantes de pago emitidos en periodos anteriores al ejercicio fiscalizado; y iv) La recurrente no ha presentado documentación fehaciente que acredite cuál es la depreciación acumulada para cada bien del activo fijo, no acreditando cuál es el valor no depreciado de estos bienes del activo fijo, por lo cual se procederá a reparar el costo

total de estos bienes, hasta el límite del valor no depreciado de la cuenta contable del activo fijo dado de baja y que fue deducido como gasto del ejercicio 2014.

Que posteriormente, mediante el Punto 1 del Anexo N° 1 del Requerimiento N° (fojas 1763 a 1767), la Administración señaló que a través del punto 3 del Requerimiento N° , se solicitó a la recurrente que sustentara las observaciones efectuadas a los activos dados de baja por el importe de S/ 328 560,26, habiendo indicado, entre otros, que no se encuentra registrado en su contabilidad el registro de cada uno de los bienes del activo fijo que pretende dar de baja por desuso u obsolescencia; siendo que, en el resultado del citado requerimiento se dejó constancia que aquella no cumplió con levantar dicha observación[22], siendo además, que si bien presentó, entre otros, el Informe N° , dicho documento no contiene una explicación técnica y detallada de las razones y/o causas que sustentan el estado de desuso y obsolescencia de cada activo, no contiene fotos y otra información que demuestre fehacientemente el estado de desuso u obsolescencia de cada activo, ni las condiciones que lo originaron, siendo, además, que dicho informe tampoco muestra cuál es el valor no depreciado de cada uno de los bienes, dado que, solo muestra una depreciación acumulada por cada una de las cuentas del activo, por lo cual se determina que el informe técnico presentado no sustenta el estado de desuso u obsolescencia de los activos dados de baja por el citado importe[23]; por lo que le requirió efectuar su descargo, o en su defecto, presentar las declaraciones juradas rectificatorias correspondientes.

Que con escrito presentado el 14 de noviembre de 2017 (fojas 1711 a 1714), la recurrente dio repuesta al citado Requerimiento N° , habiendo indicado que;

- La norma no ha previsto para el informe a presentar lo exigido en la observación planteada ya que se trata de un informe técnico elaborado por profesional independiente que ha señalado luego de dicha evaluación técnica que los bienes detallados califican como bienes que no resultan aptos para ser utilizados por la empresa y en donde su uso ha sido verificado por la propia compañía al no poder seguir manteniéndolo como activo que ha merecido su reconocimiento a través del registro contable correspondiente y posteriormente formalizado en el Informe N°

- Lo previsto por la norma para la aceptación como gasto de la depreciación ha sido cumplido como lo demuestra el Libro de Inventario y Balance folio 56 donde se detalla el control de la depreciación para el cierre del periodo 2014, así como su correspondiente depreciación del periodo y deducida en dicho periodo registrada en el Libro Diario folios 173 y 174 requisito exigido por la norma.

- Tal como lo señala en el Informe Técnico N° este cuenta con el detalle de cada uno de los bienes identificados como bienes dado de baja contemplados en los Anexos N° 01, 02 y 03 y que resultan del control que mantiene en los registros contables y que han sido alcanzados oportunamente en el análisis comparativo de saldos de cuenta donde se detalla el análisis mensual de cada uno de los movimientos de los bienes calificados como activos fijos y que se encuentran contemplados en la Cuenta 32 Activo adquiridos en Arrendamiento Financiero, Cuenta 33 Inmuebles, Maquinaria y Equipo y Cuenta 39 Depreciación y Amortización acumulada; adjuntado sus respectivos análisis de cuenta donde detallan el registro de cada uno de los mismos que resumen dichos movimientos: i) Apertura, ii) Compras, iii) Retiros, y iv) Depreciación del ejercicio.

- Conforme obra en el Libro Mayor de la compañía el control de las adquisiciones registradas y reconocidas como activos fijos se encuentra únicamente en las cuentas citadas anteriormente en

[22] Entre otros, respecto de que no se encuentra acreditado el registro en su contabilidad de cada uno de los bienes del activo fijo que pretende dar de baja por desuso u obsolescencia.
[23] Es decir, S/ 328 560,26.

las Cuentas 32 y 33 donde los contratos de arrendamiento celebrado con entidades financieras efectuadas en el periodo 2014 se encuentran contenidas en las Cuentas 32234, 32242 y 32243 (Activos adquiridos en Arrendamiento Financiero) y aquello que corresponden a la cuenta 33 Inmuebles Maquinaria y Equipo ha sido contabilizado únicamente en las Cuentas 334111, 335111, 336111 y 336911, para lo cual se adjunta los respectivos comprobantes de pago como los medios de pagos utilizados para su cancelación respectiva.

Que en el Anexo N° 01 del Resultado del Requerimiento N° (fojas 1751 a 1753), la Administración dio cuenta del escrito y documentación presentados, e indicó que:

- Si bien el valor de venta de los comprobantes de pago cuyas fotocopias fueron proporcionadas el 25/08/2017, calzan con los importes detallados en los Anexos N° 1, 2, y 3 del Informe N° ; la contribuyente no ha acreditado que los bienes descritos en dichos comprobantes de pago correspondan al saldo de las cuentas del activo registrados en sus libros contables y en el registro de activos fijos, debido a que dichos saldos no se encuentran detallados en sus libros contables y ni en el Registro de Activos Fijos, es decir no se encuentra acreditado el registro de cada uno de los bienes que conformarían los **activos dados de baja**, ni su depreciación en el Registro de Activos Fijos, existiendo la obligación de detallar por cada bien del activo, la información de la cuenta contable, descripción del activo: Marca, modelo, número de serie, placa, saldo inicial, retiros y/o bajas, fecha de adquisición del activo, fecha de inicio de uso, depreciación acumulada, y depreciación del ejercicio, entre otros, de acuerdo al numeral 7 del artículo 13 de la Resolución de Superintendencia N° 234-2006/SUNAT.

- Se ha observado que el informe presentado no contiene una explicación técnica y detallada de las causas que sustentan el desuso u obsolescencia de cada bien del activo dado de baja, sólo hace referencia a características generales, como por ejemplo: que se encuentran obsoletos, deteriorados, y/o desgastados por el uso en obra, que han cumplido su tiempo de vida de uso en la labor de construcción; que por los bienes electrobomba periférica 0.5 Hp y la motobomba modelo WB30 señala que están inoperativos por causales fortuitos de mala manipulación y que no pueden darse mantenimiento por no encontrarse piezas de reemplazo por ser equipos fuera de circulación, pero no identifica cuáles son las piezas de reemplazo que no pueden encontrarse en el mercado; no sustentando que de tales bienes no se esperan ya beneficios provenientes de su uso, por lo cual se determina que el informe presentado no califica como informe técnico.

- Respecto a su argumento de que lo previsto por la norma para la aceptación como gasto de la depreciación ha sido cumplido y que lo demuestra el Libro de Inventarios y Balances folio 56 donde se detalla el control de la depreciación para el cierre del ejercicio 2014, así como la depreciación registrada en el Libro Diario folio 173 y 174; se verifica que el folio 56 del Libro de Inventarios y Balances registra el Formato 3.5 "Libro de Inventarios y Balances - detalle del saldo de las Cuentas 32, 33, y 39 - inmueble maquinaria y equipo - neto del ejercicio 2014", con información de las Cuentas 32, 33, y 39 al final del ejercicio 2014; y en los folios 173 y 174 registra la información de la depreciación del ejercicio 2014; al respecto se deja constancia que contablemente se dieron de baja los activos fijos netos su depreciación acumulada al inicio del ejercicio 2014, cuyo asiento fue contabilizado con fecha 02/01/2014, por lo cual dichos activos no han generado gastos de depreciación deducidos en el ejercicio 2014.

- Con relación al argumento de que el Informe Técnico N° cuenta con el detalle de los bienes dados de baja, que los mismos resultan del control que mantiene en sus registros contables, y que ha sido alcanzado en el análisis comparativo del saldo de cuentas; se verifica que el análisis comparativo al que hace mención es un análisis preparado por la propia contribuyente, que no es la forma de llevar un registro de activo fijo, y que no acredita de manera fehaciente que la información contenida en el análisis corresponda al saldo de las cuentas del activo registrados

en sus libros contables y en el registro de activos fijos, debido a que en sus libros y/o registros no detalla y/o no identifica cada uno de los bienes que conformarían las cuentas del activo dado de baja.

- De acuerdo a la información registrada en su Libro Diario electrónico de los periodos de abril a diciembre del ejercicio 2014, se han encontrado adquisiciones que han sido registrados como existencias y/o gasto del ejercicio 2014, y que son similares a los bienes dados de baja, tales como escoba, franela, guantes, botiquín, soga, mascarilla, cascos, zapatos, y otros, verificándose que son bienes que no se encuentran identificados con alguna serie o código que permita individualizarlos, lo cual otorga dudas acerca de cómo el ingeniero ha podido identificar que los bienes que detalla en su Informe N° corresponden a los adquiridos en el años 2010, 2011, 2012, y 2013 y no aquellos adquiridos en el ejercicio 2014.

- Según el Libro Diario: la baja de los activos fijos contabilizados corresponde al saldo del activo neto registrado en las Cuentas 336311, 336911, y 337111 al inicial del ejercicio 2014; sin embargo, se observó que la recurrente no acreditó haber registrado en su contabilidad el registro de cada uno de los bienes del activo que pretende dar de baja, ni su costo, ni su depreciación; por lo cual la contribuyente no acredita que los bienes detallados en los anexos del informe correspondan al saldo del activo inicial registrado en las Cuentas 336311, 336911, y 337111 del Libro Diario; no acreditando la deducción tributaria del gasto provisionado en la cuenta 66132 - Inmuebles, Maquinaria y Equipo con la glosa por el retiro de activo fijo - equipo de seguridad, por el valor de S/ 328 560,26.

- Asimismo, con respecto al contenido del informe, se verificó que este documento no contiene una explicación técnica y detallada de las razones y/o causas que sustentan el estado de desuso u obsolescencia de cada activo dado de baja, no contiene fotos u otra información que demuestre fehacientemente el estado de desuso u obsolescencia de cada activo, ni las condiciones por las cuales se originó la obsolescencia o desuso de cada bien del activo, ni la evaluación de por qué no espera utilizarlo en las actividades de la empresa; se verificó que el informe tampoco muestra cuál es el valor no depreciado de cada uno de los bienes, sólo muestra una depreciación acumulada por cada cuenta del activo; por todo lo cual se determina que el informe presentado no califica como informe técnico, no sustentando el estado de desuso u obsolescencia de los activos dados de baja por el valor de S/ 328 560,26; no acreditando la deducción tributaria del gasto provisionado en la Cuenta 66132 - Inmuebles, Maquinaria y Equipo con la glosa por el retiro de activo fijo-equipo de seguridad, por el valor de S/ 328 560,26.

- Por lo expuesto, se determina que la contribuyente no ha acreditado las observaciones de este punto, por lo cual procede reparar el importe de S/ 328,560.26 a la base imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2014.

Que en ese sentido, la controversia en el caso de autos consiste en establecer si la recurrente sustentó el estado de obsolescencia o fuera de uso de los bienes dados de baja, para lo cual resulta imprescindible determinar si aquella acreditó que dichos bienes formaron parte de sus activos.

Que el artículo 37 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF, dispone que a fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por dicha ley.

Que por su parte, el inciso f) del artículo 37 del mismo Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta antes mencionado, señala que para establecer la renta neta de tercera categoría son deducibles los

gastos por depreciaciones por desgaste u obsolescencia de los bienes de activo fijo, entre otros, de acuerdo con las normas previstas en los artículos siguientes.

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

Que el artículo 40 de la citada ley, sustituido por el artículo 2 de la Ley N° 27394[24] indica que los demás bienes afectados a la producción de rentas gravadas se depreciarán aplicando, sobre su valor, el porcentaje que al efecto establezca el reglamento, y que en ningún caso se podrá autorizar porcentajes de depreciación mayores a los contemplados en dicho reglamento.

Que este Tribunal ha señalado en la Resolución N° 12056-3-2009 que en la determinación de la renta neta gravada son deducibles las depreciaciones de los bienes del activo fijo a partir del mes en que sean utilizados en la generación de rentas gravadas, siempre que la depreciación se encuentre contabilizada dentro del ejercicio gravable en los libros y registros contables y que no se exceda de los porcentajes establecidos en las normas que rigen el Impuesto a la Renta.

Que el artículo 43 de la Ley del Impuesto a la Renta antes citada, señala que los bienes depreciables, excepto inmuebles, que quedaran obsoletos o fuera de uso, podían, a opción del contribuyente, depreciarse anualmente hasta extinguir su costo o darse de baja, por el valor aún no depreciado a la fecha del desuso, debidamente comprobado.

Que por su parte, el inciso i) del artículo 22 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 122-94-EF, establecía que en caso que alguno de los bienes depreciables quedara fuera de uso u obsoleto, el contribuyente podía optar por seguir depreciándolo anualmente hasta la total extinción de su valor aplicando los porcentajes de depreciación previstos en la Tabla contenida en el inciso b) de dicho artículo, o dar de baja al bien por el valor aún no depreciado a la fecha en que el contribuyente lo retire de su activo fijo. Además, indica que La SUNAT dictará las normas para el registro y control contable de los bienes dados de baja.

Que el citado inciso señalaba que el desuso o la obsolescencia debían estar debidamente acreditados y sustentados por informe técnico dictaminado por profesional competente y colegiado.

Que respecto al registro y control de los bienes dados de baja se tiene que el artículo 13 de la Resolución de Superintendencia N° 234-2006/SUNAT establece que los libros y registros vinculados a asuntos tributarios deberán contener, adicionalmente a lo establecido en el artículo 6, determinada información mínima, y de ser el caso, estarán integrados por formatos.

Que el numeral 7 del artículo 13 de la aludida resolución de superintendencia, establece que en el Registro de Activos Fijos debe registrarse anualmente toda la información, proveniente de la entrada y salida de los activos fijos, así como la depreciación respectiva, encontrándose integrado, entre otros, por el Formato 7.1 "Registro de Activos Fijos – Detalle de los Activos Fijos", en el cual se incorporará la siguiente información mínima: (i) Código interno de la empresa relacionado con el activo fijo; (ii) Cuenta contable del activo fijo. El deudor tributario podrá colocar esta información como dato de cabecera de considerarlo necesario; (iii)

[24] Publicado en el diario oficial "El Peruano" el 30 de setiembre de 2000.

Descripción del activo fijo. El deudor tributario opcionalmente podrá incluir en este concepto la marca, el modelo y el número de serie y/o placa del activo fijo, en cuyo caso no será exigible el llenado de los datos solicitados en los incisos (iv), (v) y (vi). Asimismo, tratándose de bienes del activo fijo en desuso, se antepondrá a su descripción la sigla "D-", si son obsoletos, se antepondrá a su descripción la sigla "O-", o que no se encuentren en ninguna de las situaciones mencionadas en los acápites anteriores, se antepondrá a su descripción la sigla "R-". Las siglas "D" y "O" se antepondrán respecto de aquellos bienes que habiendo quedado fuera de uso u obsoletos, el contribuyente opte por darlos de baja por el valor aún no depreciado, conforme a lo previsto en el numeral 2 del inciso i) del artículo 22 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta[25]; (iv) Marca del activo fijo; (v) Modelo del activo fijo; (vi) Número de serie y/o placa del activo fijo; (vii) Saldo inicial del activo fijo; (viii) Adquisiciones y adiciones; (ix) Mejoras; (x) Retiros y/o bajas del activo fijo; (xi) Otros ajustes en el valor del activo fijo; (xii) Valor histórico del activo fijo al 31 de diciembre; (xiii) Valor del ajuste por inflación del activo fijo, de ser el caso; (xiv) Valor ajustado del activo fijo al 31 de diciembre, de ser el caso; (xv) Fecha de adquisición del activo fijo; (xvi) Fecha de inicio del uso del activo fijo, siempre que no coincida con la fecha de adquisición; (xvii) Método de depreciación aplicado, siempre que el deudor tributario no utilice el método de depreciación de línea recta; (xviii) Número de documento de autorización, en el caso de haber sido autorizado a cambiar de método de depreciación por la SUNAT; (xix) Porcentaje de depreciación; (xx) Depreciación acumulada al cierre del ejercicio anterior; (xxi) Depreciación del ejercicio; (xxii) Depreciación del ejercicio relacionada con los retiros y/o bajas del activo fijo; (xxiii) Depreciación del ejercicio relacionada con otros ajustes; (xxiv) Depreciación acumulada histórica; (xxv) Valor del ajuste por inflación de la depreciación, de ser el caso; (xxvi) Depreciación acumulada ajustada por inflación, de ser el caso; y, (xxvii) Totales.

Que de acuerdo con lo establecido por este Tribunal en la Resolución N° 02198-5-2005, los activos fuera de uso, como su calificación lo indica, son bienes que ya no son utilizados por la empresa, e, igualmente, los bienes obsoletos, dada su naturaleza, también pueden haber dejado de ser empleados en la actividad productiva.

Que asimismo, en la Resolución N° 06690-2-2010 se ha señalado que el desuso u obsolescencia de los bienes del activo fijo dados de baja, debe acreditarse mediante informe técnico dictaminado por profesional competente y colegiado, que expliquen en forma técnica las razones por las cuales se considera el desuso o la obsolescencia de dichos bienes.

Que de lo expuesto se tiene que la baja de un activo fijo por obsolescencia o desuso deberá ser acreditada mediante un informe técnico que determine dicha situación, esto es, un informe en el que se revele detalladamente las condiciones por la que se originó la obsolescencia o desuso del activo fijo y se determine, de acuerdo a la evaluación del profesional competente, que no se espera utilizarlo en las actividades propias de la empresa.

Que de la revisión a los Libros Diario y Mayor (fojas 1545 y 1556), se aprecia que la recurrente provisionó el gasto por la suma de S/ 328 560,26 en la Cuenta 66132 – Inmuebles Maquinaria y Equipo, con la frase: *"Por el retiro de Activo Fijo – Equipo de Seguridad"*.

Que mediante el Punto N° 1 del precitado Requerimiento N° (foja 1765), la Administración solicitó a la recurrente efectuar su descargo y/o sustentar por escrito la observación efectuada, entre otros, respecto de que no se encuentra registrado en su contabilidad el registro de cada uno de los bienes del activo fijo que pretende dar de baja por desuso u obsolescencia[26], por el importe de S/ 328 560,26; por lo que le requirió para que cumpla con, subsanar dicha observación, indicando la base legal y exhibir la documentación sustentatoria correspondiente.

---

[25] Acápite sustituido por la Resolución Nº 239-2008-SUNAT.

[26] Bienes detallados en los Anexos N° 01 a 03 del mencionado Informe Técnico N° (fojas 1110 a 1114)

Que en atención al citado requerimiento la recurrente con fecha 14 de noviembre de 2017, presentó un escrito que obra a fojas 1711 a 1714, en el que indicó[27]-[28]: *"Resulta oportuno señalar que lo previsto por la norma para la aceptación como gasto de la depreciación ha sido cumplido por mi representada como lo demuestra EL LIBRO DE INVENTARIO Y BALANCE folio 56 donde se detalla el control de la depreciación para el cierre del periodo 2014, así como su correspondiente depreciación del periodo y deducida en dicho periodo registrada en el Libro Diario folio 173 y 174 requisito exigido por la norma"*, adjuntando para tal efecto copia del folio 56 del Libro de Inventarios y Balances (foja 1701), así como los folios 125, 173 y 174 del Libro Diario (fojas 1698 a 1700).

Que si bien en atención al citado requerimiento la recurrente adjuntó, entre otros, la siguiente documentación, al respecto cabe mencionar lo siguiente:

- Con relación a la copia del folio 56 del Libro de Inventarios y Balances (foja 1701), se puede apreciar que en dicho folio registra el Formato 3.5 *"Libro de Inventarios y Balances - Detalle del Saldo de la Cuenta 32, 33, y 39 - Inmueble Maquinaria y Equipo - Neto"*, que indica corresponde al ejercicio 2014, y señala información de la cuenta, *"detalle"*, y monto al final del ejercicio 2014; no obstante, en la columna "detalle" no consigna y/o identifica cada uno de los bienes del activo fijo que pretende dar de baja por desuso u obsolescencia.

  Respecto a la copia de los folios 125, 173, y 174 del Libro Diario (fojas 1698 a 1700), se advierte que en el folio 125 solo se realizó el registro contable de la baja de activos, con fecha 02/01/2014, y que dicha de baja corresponde a los saldos netos por los importes de S/ 32 618,63 (Cuenta 336311), S/ 299 526,88 (Cuenta 337111), y S/ 98 596,60 (Cuenta 337111); siendo que, en los folios 173 y 174 solo se realizó el registro contable de la depreciación del ejercicio 2014; no obstante, tampoco identifica cada uno de los bienes del activo fijo que pretende dar de baja por desuso u obsolescencia[29].

- Asimismo, si bien obra a fojas 1531 a 1536 el Libro de Activos Fijos, en este tampoco se ha registrado cada uno de los bienes del activo fijo que pretende dar de baja por desuso u obsolescencia.

Que del análisis antes efectuado se advierte que la recurrente no sustentó que los bienes que pretende dar de baja por desuso u obsolescencia, los cuales se encuentran detallados en los Anexos N° 01 a 03 del mencionado Informe Técnico N° (fojas 1110 a 1114), hayan formado parte de sus activos fijos, dado que, aquella no acreditó haber efectuado el registro contable de aquellos, lo cual resultaba necesario, puesto que previamente a analizar si correspondía dar de baja a dichos bienes, de acuerdo con lo establecido en el mencionado artículo 43 de la Ley del Impuesto a la Renta, aquella debió acreditar que estos formaron parte de sus activos, a efecto de verificar la correspondencia entre el valor aún no depreciado de los bienes que serían dados de baja y el monto del gasto deducido en el ejercicio 2014[30], lo que debía fluir de los libros y registros de la recurrente, en tal sentido, el reparo se encuentra arreglado a ley, por lo que corresponde confirmar la resolución apelada en este extremo[31], por las consideraciones antes expuestas.

---

[27] Foja 1712.
[28] Se transcribe el párrafo tal como se ha consignado en el referido escrito.
[29] Lo que tampoco se advierte del Libro Mayor de foja 1556, del cual solo se aprecia que la recurrente provisionó el gasto por la suma de S/ 328 560,26 en la cuenta 66132 – Inmuebles Maquinaria y Equipo, con la frase: *"Por el retiro de Activo Fijo – Equipo de Seguridad"*.
[30] Al haberlos dado de baja los mismos por desuso u obsolescencia.
[31] Careciendo de objeto analizar si el mencionado Informe Técnico N° contiene una información detallada de las causas que sustenten el desuso u obsolescencia de los bienes dados de baja.

Que no resultan atendibles los alegatos de la recurrente en cuanto señala que: i) Si la Administración pretendía desconocer el informe técnico presentado, correspondía que aquella presentara un informe de otro profesional competente y colegiado, ii) Que el informe técnico presentado contiene la información detallada por cada una de las cuentas del activo fijos, entre ellas la depreciación, además de haber presentado los comprobantes de pago con sus medios de pago bancarizados que sustentan la operación de baja de los activos fijos, iii) No existe norma que indique que el registro contable de la depreciación se efectúe en una cuenta especifica, según el criterio señalado por el Tribunal Fiscal en las Resoluciones N° 6604-5-2002, 1008-8-2013 y 19714-10-2011, ni que el informe técnico haya sido efectuado en el ejercicio en que se dieron de baja los activos[32] y iv) Al disponerse en el inciso i) del artículo 22 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, que el desuso o la obsolescencia deberán estar debidamente acreditados y sustentados por informe técnico dictaminado por profesional competente y colegiado, transgrede lo establecido por el artículo 43 de la Ley del Impuesto a la Renta; dado que, de acuerdo con el análisis antes efectuado se tiene que el reparo se sustenta en el hecho de que la recurrente no acreditó que los bienes que pretende dar de baja por desuso u obsolescencia hayan formado parte de sus activos fijos.

Que no resultan aplicables las Resoluciones N° 15501-3-2013, 18397-10-2013, 4501-8-2012, 1783-11-2012, y 1281-11-2012, toda vez, que como la misma recurrente señala en ellas se dejaron sin efecto los reparos que no se encontraban debidamente sustentados por la Administración, lo que no ocurre en el caso de autos en que la recurrente no ha acreditado que los bienes que pretende dar de baja por desuso u obsolescencia, hayan formado parte de sus activos.

Que con relación al criterio contenido en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 01325-1-2004, invocado por la recurrente, corresponde indicar que en dicha resolución se analizó un caso en el que se cuestionaba la deducción de la depreciación de un activo fijo que no se llegó a utilizar, supuesto distinto al de autos.

Que no resultan aplicables los criterios expuestos por este Tribunal en las Resoluciones N° 02198-5-2005[33] y 6281-1-2005[34]; al tratarse de supuestos distintos al que es materia de autos, toda vez, que en el presente caso la recurrente no cumplió con acreditar que los bienes que pretende dar de baja por desuso u obsolescencia, hayan formado parte de sus activos.

4.2 Reparo por deducir como gasto del ejercicio 2014 adquisiciones que debieron considerarse como costos del activo fijo

Que del Anexo N° 3 a la Resolución de Determinación N° (foja 1925), se advierte que la Administración reparó la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2014, por el importe de S/ 34 095,00, por deducir como gasto del ejercicio 2014 adquisiciones que debieron considerarse como costos del activo fijo, señalando como base legal y sustento, entre otros, los artículos 20 y 37 de la Ley del Impuesto a la Renta y Requerimiento N° y su resultado.

Que mediante el Punto 4 del Anexo N° 01 del Requerimiento N° (fojas 1835 y 1836), la Administración requirió a la recurrente para que acredite por escrito y con la documentación correspondiente, el motivo por el cual provisionó como gastos del ejercicio 2014, las Facturas Serie N° y Serie N° , por los importes de S/ 6 610,36 y S/ 27 484,62, por la adquisición de dos (2)

[32] Así como evaluar los comprobantes de pago de los activos dados de baja.

[33] En esta resolución se indicó que los activos fuera de uso, como su calificación lo indica, son bienes que ya no son utilizados por la empresa; e, igualmente, los bienes obsoletos, dada su naturaleza, también pueden haber dejado de ser empleados en la actividad productiva.

[34] En esta resolución este Tribunal citando a los autores indicó que la obsolescencia ocurre debido a los adelantos tecnológicos o a los cambios en los procesos operativos de las empresas, siendo que las operaciones de una empresa pueden cambiar significativamente, debido, entre otros, al crecimiento del negocio como resultado de ello, pudiendo existir ciertas ventajas en el reemplazo de determinados activos fijos tangibles existentes con nuevos activos más adecuados a las necesidades actuales del negocio.

martillos , así como por el servicio de cambio de bomba de combustible e inyectores de la retroexcavadora serie ; los cuales debieron contabilizarse como activos y no como gastos del 2014.

Que con escrito presentado el 25 de agosto de 2017 (fojas 1282 a 1287), la recurrente dio repuesta al citado Requerimiento N° , en el que indicó que los servicios registrados como gastos no pueden ser considerados como parte del activo, puesto que el mantenimiento efectuado a sus maquinarias no hará que se extienda la vida útil de aquellas, máxime cuando los repuestos que han sido materia de reemplazo significaron una proporción minúscula comparada con el nivel del activo. Asimismo, señaló que la compra de un pequeño martillo por el importe de S/ 6 610,36, no se trata de un activo, dado que, la vida útil de dicho bien no excede más de un periodo.

Que en el punto 4 del Anexo N° 01 del Resultado del Requerimiento N° (fojas 1818 a 1821), la Administración dio cuenta del escrito y documentación presentados; e indicó que con relación a la Factura Serie 008 N° emitida por la empresa , por la compra de dos (2) martillos (Equipo: Martillo Rompe Pavimento, Marca , Rand, Modelo), por el importe de S/ 6 610,36; que del análisis a la factura y descargo presentado mediante el escrito 25/08/2017, se verifica que la recurrente no ha presentado documentación que acredite la vida útil del bien, ni documentación de las políticas contables de la empresa, no ha acreditado que la vida útil del bien no excede de un periodo y tampoco presenta documentos que acrediten de manera fehaciente que el bien se consumió en el año 2014, verificándose que su contabilización tampoco sustenta su consumo, debido a que fue provisionado como gasto por servicio de mantenimiento y reparación de un inmueble, maquinaria y equipo en la cuenta 63431, lo cual no refleja la realidad de la operación, pues se trata de la adquisición de un bien y no de un servicio, además se verifica que mediante Factura Serie 008 N° de fecha 31/01/2011 aquella también adquirió dos martillos con la misma marca y modelo los cuales fueron registrados como activos de la empresa. Cabe mencionar que la recurrente no ha presentado argumento y/o documentos que prueben que no es probable que la entidad obtenga beneficios económicos futuros derivados del bien y/o que el costo del bien no pueda medirse con fiabilidad. Respecto de la Factura Serie 033 N° emitida por la empresa por el servicio de cambio de bomba de combustible e inyectores de la retroexcavadora serie , según presupuesto N° , incluye mano de obra, repuestos, traslado y misceláneos; cabe señalar que de la revisión de la documentación presentada se verifica que el cambio de la bomba de combustible e inyectores se hizo a una retroexcavadora adquirida mediante arrendamiento financiero (contrato 10314) en el mes de febrero de 2011, el cual si bien no necesariamente va a extender la vida útil del activo ni aumentar la capacidad de producción, se trata del cambio de repuestos de la retroexcavadora que no son frecuentes, verificándose que el bien adquirido cumple con la definición de propiedades, planta y equipo establecido en la NIC 16, respecto del cual el contribuyente no ha presentado argumentos ni documentos en contra, además que es probable que la entidad obtenga los beneficios económicos futuros derivados del mismo, toda vez, que luego de haberse realizado el cambio del repuesto este no se ha consumido de inmediato, sino que puede ser utilizado por el contribuyente para la ejecución de las obras futuras, por lo que de acuerdo al párrafo 7 y 8 de la NIC 16 procede que se reconozca como activo y no como gasto; por lo que procedió a reparar la base imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2014 por el importe de S/ 34 095,00.

Que según el inciso e) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta, modificado por el Decreto Legislativo N° 1112[35], no son deducibles para la determinación de la renta neta imponible de tercera categoría, las sumas invertidas en la adquisición de bienes o costos posteriores incorporados al activo de acuerdo con las normas contables.

Que el artículo 38 de la citada ley, establece que el desgaste o agotamiento que sufran los bienes del activo fijo que los contribuyentes utilicen en negocios, industria, profesión u otras actividades productoras de

[35] Vigente a partir del 1 de enero de 2013.

rentas gravadas de tercera categoría, se compensará mediante la deducción por las depreciaciones admitidas en esta ley.

Que por su parte, el inciso b) del artículo 11 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 122-94-EF, modificado por Decreto Supremo Nº 258-2012-EF, señala que constituirán parte del costo computable o se incrementan a él, entre otros, los costos posteriores incorporados al activo de acuerdo con las normas contables o las mejoras incorporadas con carácter permanente, según corresponda.

Que asimismo, el artículo 23 del mencionado reglamento, indica que la inversión en bienes de uso cuyo costo por unidad no sobrepase de 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 de conformidad con la Norma Internacional de Contabilidad - NIC 16, las propiedades, plantas y equipos[36], son activos tangibles que posee una entidad para su uso en la producción o suministro de bienes y servicios, para arrendarlos a terceros o para propósitos administrativos, y que se esperan usar durante más de un periodo, añadiéndose que un elemento de propiedades, planta y equipos se reconocerá como activo si, y solo si sea probable que la entidad obtenga los beneficios económicos derivados del mismo; y el costo del elemento puede medirse con fiabilidad. Por otro lado, dicha NIC menciona que una clase de elementos pertenecientes a propiedades, planta y equipo es un conjunto de activos de similar naturaleza y uso en las operaciones de una entidad, y los siguientes son ejemplos de clases separadas: i) terrenos, ii) terrenos y edificios, iii) maquinaria, iv) buques, v) aeronaves, v) vehículos de motor, vi) mobiliario y enseres y vii) equipo de oficina.

Que de otro lado, define a los activos como *"todos aquellos recursos de que dispone la entidad para la realización de sus fines, los cuales deben representar beneficios económicos futuros fundadamente esperados y controlados por una entidad económica, provenientes de transacciones o eventos realizados, identificables y cuantificables en unidades monetarias"*[37].

Que respecto de los gastos de mantenimiento, [38] indican que el cargo a una cuenta de gasto se basa en el supuesto de que los beneficios del gasto serán utilizados en el periodo corriente y, por consiguiente, el costo debe ser deducido del ingreso del periodo al determinar la utilidad neta. Por su parte, [9], señala que muchas mejoras pueden tener como resultado un aumento en la calidad del servicio prestado por el activo en más de un ejercicio, y a título ilustrativo indica que la instalación de un sistema de alumbrado más eficiente en el edificio de una fábrica mejora los servicios prestados por el edificio.

Que conforme con el criterio establecido en las Resoluciones N° 7723-1-2014, 05884-10-2014, 3595-4-2003 y 147-2-2001, el elemento que permite distinguir si un desembolso relacionado a un bien del activo fijo preexistente constituye un gasto por mantenimiento o reparación, o una mejora de carácter permanente que debe incrementar el costo computable del mismo, es el beneficio obtenido con relación al rendimiento estándar originalmente proyectado, así, si el desembolso origina un rendimiento mayor, deberá reconocerse como activo, pues acompañará toda la vida útil al bien, en cambio si el desembolso simplemente repone o mantiene su rendimiento original, entonces deberá reconocerse como gasto del ejercicio. Cabe precisar

---

[36] Mediante Resolución de Consejo Normativo de Contabilidad Nº 044-2010-EF/94 se oficializó la versión del año 2009 de las NIC, entre otros, y que sería de aplicación a partir del 1 de enero del año 2011.

[37] (2002). *Principios de contabilidad*, segunda edición, México: Página 152.

[38] , et al. En *Contabilidad: La base para decisiones gerenciales*. 1999. Décima Edición. pág. 531.

[9] En *Teoría de la Contabilidad*. Unión Tipográfica Editorial Hispano - Americana. México. 1974. Primera Edición. pág. 433.

que el pronunciamiento emitido resulta aplicable a la nueva denotación de las "mejoras" como "costos posteriores".

Que del mismo modo, en las Resoluciones N° 9259-5-2001 y 1217-5-2002 se ha indicado que los desembolsos por reparaciones de un activo fijo tangible son necesarios para que el bien vuelva a estar en perfectas condiciones de funcionamiento, mediante trabajos que no incrementan su capacidad de funcionamiento sino más bien provocan que la recupere después de haberse detectado algún desperfecto o fallo de funcionamiento; por lo tanto, no tienen repercusión futura y deben considerarse como gasto del periodo, en tanto que los desembolsos por conservación o mantenimiento de un activo fijo, son los necesarios para que el bien opere correctamente pero sin añadir valor alguno al mismo, constituyen desembolsos que serán cargados al gasto del periodo en que se llevan a cabo.

Que de otro lado, en Resoluciones tales como las Resoluciones N° 11792-2-2008 y 5596-3-2017, entre otras, se estableció que cuando se trate de determinar la existencia de mejoras, la carga de la prueba corresponde a la Administración. Cabe precisar que el pronunciamiento emitido resulta aplicable a la nueva denotación de las "mejoras" como "costos posteriores.

Que es del caso indicar que este Tribunal ha establecido en la Resolución N° 09770-8-2015, "*que si bien corresponde a la recurrente sustentar los gastos incurridos (...), resulta también correcto afirmar que si la Administración de la evaluación establece que dichos gastos no tienen dicha naturaleza sino otra distinta como "costos", correspondería a esta última acreditar su afirmación (...)*".

Que de lo antes expuesto, se aprecia que el elemento que permite distinguir si un desembolso relacionado a un bien del activo fijo preexistente constituye un gasto por mantenimiento o reparación, o un costo posterior que debe incrementar el costo computable del mismo, es el efecto del beneficio que se obtiene en el activo fijo preexistente, siendo que deberá reconocerse como gasto en tanto sea consumido en el periodo corriente, y por el contrario, se reconocerá como activo cuando beneficie a más de un ejercicio, esto es, genere beneficios económicos en el futuro a través de su uso.

Que corresponde determinar si los mencionados desembolsos debieron activarse o deducirse como gastos en el ejercicio 2014.

Factura 033-N°

Que obra a foja 1024 la Factura 033-N° del 21 de julio de 2014, en la cual se ha consignado: "*Servicio de cambio de bomba de combustible e inyectores de la Retroexcavadora Serie según presupuesto N° , incluye mano de obra, repuestos, traslado y miscelàneos*".

Que con la finalidad de acreditar que el monto contenido en el citado comprobante constituye un gasto, la recurrente adjuntó copia de: i) La Escritura Pública Número Diez, emitida por la Notaría , el 24 de enero de 2011, ii) Del Presupuesto N° del 18 de julio de 2014 y iii) Orden de Compra N° del 19 de julio de 2014.

Que obra a fojas 995 a 1020 copia de la Escritura Pública Número Diez, emitida por la Notaria , el 24 de enero de 2011, la cual contiene el Contrato de Arrendamiento Financiero, respecto del bien denominado: "*Cargador Retroexcavador con brazo extensible Marca Caterpillar, Modelo , Serie , Nro. Motor , Año Fabricación 2010, US$ 98 000,00*"[40].

[40] Tal como se detalla a foja 997.

Que por otro lado, obra a foja 1023 copia del Presupuesto N° del 18 de julio de 2014, al que hace referencia la citada Factura 033-N° de lo que se tiene que en el rubro: "*Presupuesto*" se indicó lo siguiente:

Cuadro N° 03

Detalle y Descripción	Valor Venta US	Cantidad	Total Venta
Mano de obra	100.00	1	100.00
Repuestos			
Bomba de combustible	4,917.89	1	4,917.89
Inyector	746.37	5	3,731.85
Empaquetadura de Distribución	112.38	5	561.90
Empaquetadura de tapa de Balancines	75.89	5	379.46
Traslado a lugar de operación	80.00	1	80.00
Misceláneos	80.00	1	80.00
Precios indicados en dólares americanos		Sub Total:	9,851.12
		IGV 18%	1,773.20
		Total	11,624.32

Que asimismo, obra a foja 1022 la Orden de Compra N° del 19 de julio de 2014, en la que se hace referencia al Presupuesto N° , en la que se detalló lo siguiente:

Cuadro N° 04

Ítem	Listado de Materiales Descripción	UND. Medida	CANT	Precio P.U	Total
1	**Mano de obra**				
	02 Técnicos	Und.	1	100.00	100.00
2	**Repuestos**				
	Bomba de combustible	Und.	1	4,917.89	4,917.89
	Inyector	Und.	5	746.37	3,731.85
	Empaquetadura de Distribución	Pza.	5	112.38	561.90
	Empaquetadura de tapa de Balancines	Pza.	5	75.89	379.45
3	Traslado al lugar de operación	Glb.	1	80.00	80.00
4	Misceláneos	Glb.	1	80.00	80.00
				Sub Total	9,851.11
				IGV 18%	1,773.20
				Total ($)	11,624.30

Que si bien la Administración ha calificado como costo posterior el "*Servicio de cambio de bomba de combustible e inyectores de la Retroexcavadora Serie , según presupuesto N° incluye mano de obra, repuestos, traslado y misceláneos*", de acuerdo a las normas y criterios antes citados no se advierte de autos que haya analizado la forma en que dicho servicio afectó el rendimiento estándar originalmente proyectado del activo (Retroexcavadora Serie), es decir, si aumentó su vida útil o si fue utilizado con el fin de repararlo o mantenerlo[41]; por lo que al no estar debidamente sustentado, corresponde levantar el reparo y revocar la apelada en este extremo[42].

[41] No resultando suficiente la afirmación en cuanto indica que si bien el citado desembolso no necesariamente va a extender la vida útil del activo ni aumentar la capacidad de producción, se trata del cambio de repuestos de la retroexcavadora que no son frecuentes, toda vez, que luego de haberse realizado el cambio del repuesto este no se ha consumido de inmediato, sino que puede ser utilizado por el contribuyente para la ejecución de las obras futuras (foja 1959/vuelta), dado que, no ha quedado acreditado en autos dicha aseveración.

[42] Similar criterio ha sido expuesto por este Tribunal entre otras, en la Resolución N° 08517-1-2019.

Factura Serie 008 N°

Que obra a foja 1025 copia de la Factura 008 N° emitida el 15 de enero de 2014, por la compra de dos (2) martillos (Equipo: Martillo Rompe Pavimento, Marca , Rand, Modelo), por el importe de S/ 6 610,36.

Que respecto de los bienes señalados en el considerando anterior la recurrente en su escrito presentado el 25 de agosto de 2017[43] (foja 1283) indicó: "*Asimismo en relación a la compra de un pequeño martillo de S/ 6 610.36 señalado en el primer párrafo nuestra empresa ha considerado llevarlo al gasto dado que* ***este tipo de activos fijos*** *si bien es posible calificarlo como tal (activo y no gasto) su vida útil para el caso de la empresa no excede por más de un periodo limitándose únicamente para el uso corriente, en consecuencia de acuerdo con la política contable de la empresa ha cumplido por optar por reconocerlo como gasto en estricto cumplimiento de lo señalado en el párrafo 49 a) del Marco Conceptual y los establecido en la ley del impuesto a la renta*". (Subrayado y énfasis agregado)

Que de acuerdo con el Comprobante de Información Registrada (foja 1918), se tiene que la recurrente tiene como actividad económica principal la "Construcción de Edificios Completos".

Que sobre el particular, los martillos rompepavimentos de la marca en sus modelos , según datos obtenidos de la página web de dicha marca[44], describe que son los más versátiles en la gama de martillos rompedores neumáticos, y son fantásticos para cualquier trabajo, desde la eliminación de asfalto pesado a la demolición pesada. El escape direccional previene el retroceso y ofrece opciones de empuñadura normal o flexible para aumentar la reducción de las vibraciones. Y al ser unas de las herramientas con menos piezas del sector, los martillos MX Series son más fáciles de mantener.

Que al respecto cabe indicar que los martillos adquiridos por la recurrente mediante la citada Factura 008 N° , son bienes utilizados para romper el pavimiento que por su naturaleza se esperaría usarlos por más de un año y que si bien, dependiendo de su uso, pueden tener una vida útil más corta, como lo sostiene la recurrente, no se aprecia que aquella haya acreditado tal afirmación, por el contrario ella indicó la naturaleza de dichos bienes como activos fijos durante el procedimiento de fiscalización, y de otra parte, no cumplió con presentar el manual que contenga la política contable de su empresa o documentación, en donde se haya establecido darle la connotación de un gasto, así como tampoco proporcionó la Orden de Compra N° y Número de Pedido [45] a que hace referencia la citada factura, más aún si superan en su valor la ¼ UIT; en tal sentido, corresponde mantener el reparo analizado y confirmar la apelada en dicho extremo.

4.3 Reparo efectuado al costo por no acreditar que la renta neta de tercera categoría por el contrato de obra "Mejoramiento del Acceso a los Servicios de Atención Comunitaria en la , distrito y provincia de ", devengó en el ejercicio 2014

Que del Anexo N° 3 a la Resolución de Determinación N° (foja 1925), se advierte que la Administración reparó la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2014, por el importe de S/ 60 178,00, respecto del reparo efectuado al costo por no acreditar que la renta neta de tercera categoría por el contrato de obra "Mejoramiento del Acceso a los Servicios de Atención Comunitaria en la , distrito y provincia de Tacna, devengó en el ejercicio 2014, señalando como base legal y sustento, entre otros, los artículos 20 y 57 de la Ley del Impuesto a la Renta y Requerimiento N° y su resultado.

[43] Escrito presentado en atención al precitado Requerimiento N°
[44] Ver: https://powertools.ingersollrand.com/es-us/construction-tools/pavement-breakers/mx
[45] A efectos de establecer su tiempo de vida útil.

Que mediante el Punto 5 del Anexo N° 01 del Requerimiento N° (fojas 1834 y 1835), la Administración señaló que de la verificación efectuada a los libros y registros contables se verificó que el año 2014 se han provisionado gastos y/o costos de adquisiciones, según los comprobantes de pago que se detallan en el Anexo N° 2, que se habrían realizado para llevar a cabo el contrato de obra de ingeniería celebrado con el , verificándose que el ingreso correspondiente a dicho contrato de obra no ha sido registrado ni declarado en el ejercicio 2014, por lo cual el gasto y/o costo relacionado a dicho contrato de obra tampoco debería deducirse para la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2014, por lo que le requirió sustentar su realización, naturaleza y la necesidad del costo o gasto y su vinculación con la generación de la renta gravada y/o mantenimiento de la fuente por cada obra (o centro de costos), con la documentación pertinente tales como guías de remisión, informes, contratos, adendas, adicionales, deductivos, presupuestos de obra, entre otros; así como cualquier documentación que permita demostrar su correcta deducción, bajo los principios de causalidad, razonabilidad y proporcionalidad en relación a los ingresos reconocidos por cada obra del ejercicio 2014. En caso se haya acogido a alguno de los métodos señalados en el artículo 63 de la ley del Impuesto a la Renta, se solicita describir el número y nombre de cada cuenta contable especial por cada obra, el control de los costos por cada obra, sustentar el correcto reconocimiento de los costos o gastos en aplicación de dicho artículo, en caso de no haberse acogido a alguno de los métodos descritos en el citado artículo 63 deberá señalarlo por escrito.

Que en el citado Anexo N° 02 del Requerimiento N° (foja 1832), la Administración detalló las siguientes facturas:

Cuadro N° 05

Periodo	Fecha	Serie	N° de Comprobante	Proveedor	Valor de Compra	IGV S/	Precio Total
2014-12	31/12/2014	10			3 677,97	662,03	4 340,00
2014-12	01/12/2014	10			6 881,36	1 238,64	8 120,00
2014-12	06/12/2014	1			4 927,97	887,03	5 815,00
2014-12	23/12/2014	7			3 423,73	616,27	4 040,00
2014-12	26/12/2014	7			8 559,32	1 540,68	10 100,00
2014-12	23/12/2014	3			3 559,32	640,68	4 200,00
2014-12	23/12/2014	3			9 279,66	1 670,34	10 950,00
2014-12	18/12/2014	13			2 897,46	521,54	3 419,00
2014-12	22/12/2014	13			2 601,70	468,31	3 070,01
2014-12	27/12/2014	13			2 940,68	529,32	3 470,00
2014-12	24/12/2014	3			522,00	93,96	615,96
2014-12	22/12/2014	3			522,00	93,96	615,96
2014-12	31/12/2014	7			1 079,66	194,34	1 274,00
2014-12	19/12/2014	13			1 813,56	326,44	2 140,00
2014-12	06/12/2014	13			1 813,56	326,44	2 140,00
2014-12	31/12/2014	13			1 746,19	314,31	2 060,50
2014-12	30/12/2014	13			2 211,86	398,13	2 609,99
2014-12	15/12/2014	20			1 720,34	309,66	2 030,00
				Total S/	60 178,34	10 832,10	71 010,44

Que con escrito presentado el 25 de agosto de 2017 (fojas 1282 a 1287), la recurrente dio repuesta al citado Requerimiento N° , en el que indicó que dichos gastos cumplen con el principio de causalidad, toda vez, que constituyen gastos necesarios para generar y mantener la fuente generadora de renta y no se encuentra prohibido según lo establecido en el artículo 44 de la ley del Impuesto a la Renta, siendo que, dichos bienes han sido consumidos integramente para llevar a cabo su actividad comercial, adjuntando para tal efecto copia de las facturas observadas, con su correspondiente cancelación, bienes que adquirió y que si bien en un primer momento iban a ser destinados al Consorcio Santa Ana; sin embargo, por necesidades de materiales fueron utilizados por su empresa en el año 2014.

Que en el punto 5 del Anexo N° 01 del Resultado del Requerimiento N° (fojas 1815 a 1818), la Administración indicó que si bien la recurrente adjuntó copia de las facturas de compra, guías de remisión, medios de pago, Contrato N° , LICITACIÓN PÚBLICA N° , Contrato de Ingeniería de fecha 13 de noviembre de 2014, celebrado entre y la recurrente, por la ejecución de la obra "Mejoramiento del acceso a los servicios de atención comunitaria en la ", Carta N° , Informe N° , Carta N° de fecha 13 de noviembre de 2015, Acta de Otorgamiento de la Buena Pro del proceso de Licitación Pública N° (PRIMERA CONVOCATORIA) del 15 de octubre de 2014, Acta de Acreditación presentación de propuestas técnicas y económicas Licitación Pública N° (PRIMERA CONVOCATORIA), Acta de entrega de terreno del 18 de noviembre de 2014, Adendas al Contrato N° , LICITACIÓN PÚBLICA N° Resolución Gerencial General Regional N° del 15 de marzo de 2016, mediante la cual se aprueba la liquidación final del Contrato de Obra N° Acta de Recepción de Obra del 30 de noviembre de 2015 y Cuaderno de Obra; sin embargo, de los documentos, información y escrito presentado por aquella, se verifica que los materiales adquiridos con los comprobantes de pago detallados en el Anexo N° 2 del citado requerimiento fueron destinados en el año 2014 para la ejecución de la obra: *"Mejoramiento del acceso a los servicios de atención comunitaria en la , distrito de , Provincia de "*, cuyo contrato de ingenieria de fecha 13/11/2014 fue celebrado con el identificado con RUC ; pero el contribuyente no exhibe el acta de inicio de obra, ni valorizaciones por avance de obra que permitan verificar que la renta neta de tercera categoría del contrato de obra en mención devengó en el ejercicio 2014, además de que en el citado año no ha declarado el ingreso correspondiente a dicho contrato de obra, por lo cual no podría deducirse el costo de los materiales utilizados en dicha obra en el ejercicio 2014. Si bien los materiales adquiridos con los comprobantes de pago detallados en el mencionado Anexo N° 2 del requerimiento, fueron destinados para la ejecución de obra en el año 2014, el costo de estos materiales debe deducirse en el ejercicio comercial en que se devengue la renta neta de tercera categoría del contrato de obra en referencia, de acuerdo con lo establecido en los artículos 20 y 57 inciso a) de la Ley del Impuesto a la Renta. Cabe mencionar que la recurrente no presentó información ni documentación que sustente su acogimiento a uno de los métodos del artículo 63 de la citada ley, por lo cual corresponde aplicar el sistema del devengado de acuerdo con el inciso a) del artículo 57 de la precitada norma; por lo que procedió a reparar la base imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2014 por el importe de S/ 60 178,34.

Que el artículo 20 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta aprobado mediante Decreto Supremo N° 179-2004-EF, modificado por el Decreto Legislativo N° 1112 , señala que la renta bruta está constituida por el conjunto de ingresos afectos al impuesto que se obtenga en el ejercicio gravable y 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, siempre que dicho costo esté debidamente sustentado. Asimismo, el ingreso neto total resultante de la enajenación de bienes se establecerá deduciendo del ingreso bruto las devoluciones, bonificaciones, descuentos y conceptos similares que respondan a las costumbres de la plaza.

Que agrega dicha norma 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, más los costos posteriores incorporados al activo de acuerdo con las normas contables, ajustados de acuerdo a las normas de ajuste por inflación con incidencia tributaria, según corresponda. En ningún caso los intereses formarán para del costo computable. Añade dicho dispositivo que se entiende por costo de construcción al 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 inciso a) del artículo 57 de la mencionada ley, modificado por la Ley N° 29306, establecía que las rentas de la tercera categoría se considerarán producidas en el ejercicio comercial en que se devenguen.

Que de acuerdo con la norma citada, los ingresos de tercera categoría se considerarán producidos en el ejercicio comercial en el que se devenguen, principio contable que la Ley del Impuesto a la Renta no definía expresamente en el período objeto de análisis; por lo que, corresponde analizar los alcances de lo que se entiende por "devengado" recurriendo a su naturaleza contable.

Que sobre el particular, mediante las Resoluciones N° 08534-5-2001, 00467-5-2003 y 09308-3-2004, entre otras, este Tribunal ha establecido que resulta apropiada la utilización del concepto que otorga la doctrina contable sobre el principio del devengo a efecto de establecer la oportunidad en que deben imputarse los ingresos y los gastos a un ejercicio determinado.

Que en relación con el devengo, este Tribunal en la Resolución N° 02812-2-2006, entre otras, ha señalado que el concepto de devengado implica que se hayan producido los hechos sustanciales generadores del ingreso y/o gasto y que el compromiso no esté sujeto a condición que pueda hacerlo inexistente, siendo que el hecho sustancial generador del gasto o ingreso se origina en el momento en que se genera la obligación de pagarlo o el derecho a adquirirlo, aun cuando a esa fecha no haya existido el pago efectivo, lo que supone una certeza razonable en cuanto a la obligación y a su monto.

Que asimismo, en las Resoluciones N° 01841-2-2002 y 07525-2-2005, este Tribunal ha precisado que para el reconocimiento de los ingresos que se obtengan producto de la prestación de servicios debe verificarse, entre otras condiciones, que el monto del ingreso proveniente de la operación sea medido confiablemente para que dicho reconocimiento sea válido, de modo que los ingresos solo se reconocerán cuando exista certeza razonable respecto a la suma que efectivamente se va a obtener, para lo cual debe tenerse en cuenta los términos de la transacción.

Que además, el artículo 63 de la Ley del Impuesto a la Renta, aplicable al caso analizado, establece que las empresas de construcción o similares, que ejecuten contratos de obra cuyos resultados correspondan a más de un (1) ejercicio gravable podrán acogerse a uno de los siguientes métodos, sin perjuicio de los pagos a cuenta a que se encuentren obligados, en la forma que establezca el Reglamento: a) Asignar a cada ejercicio gravable la renta bruta que resulte de aplicar sobre los importes cobrados por cada obra, durante el ejercicio comercial, el porcentaje de ganancia bruta calculado para el total de la respectiva obra; y, b) Asignar a cada ejercicio gravable la renta bruta que se establezca deduciendo del importe cobrado o por cobrar por los trabajos ejecutados en cada obra durante el ejercicio comercial, los costos correspondientes a tales trabajos.

Que agrega el citado artículo, que en todos los casos se llevará una cuenta especial por cada obra. En los casos de los incisos a) y b) la diferencia que resulte en definitiva de la comparación de la renta bruta real y la establecida mediante los procedimientos a que dichos incisos se contraen, se imputará al ejercicio gravable en el que se concluya la obra.

Que también establece que el método que se adopte, según lo dispuesto en este artículo, deberá aplicarse uniformemente a todas las obras que ejecute la empresa, y no podrá ser variado sin autorización de la SUNAT, la que determinará a partir de qué año podrá efectuarse el cambio.

Que tratándose de empresas de construcción que adoptan el método señalado en el inciso b) del artículo 63 de la Ley del Impuesto a la Renta, este Tribunal, en las Resoluciones N° 1652-5-2004 y 021953-10-2011, entre otras, se ha referido a las normas contables correspondientes a las actividades de construcción dispuestas por la Norma Internacional de Contabilidad (NIC 11).

Que de acuerdo al párrafo 22 de la NIC 11, cuando el resultado final de un contrato de construcción puede ser estimado con suficiente fiabilidad, los ingresos de actividades ordinarias y los costos asociados con el mismo deben ser reconocidos como ingresos y gastos respectivamente, con referencia al estado de realización de la actividad producida por el contrato al final del periodo sobre el que se informa.

Que el párrafo 25 de la referida norma contable dispone que el reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias y gastos con referencia al grado de realización del contrato es, a menudo, denominado método del porcentaje de terminación. Bajo este método, los ingresos derivados del contrato se comparan con los costos del mismo incurridos en la consecución del grado de realización en que se encuentre, con lo que se revelará el importe de los ingresos de actividades ordinarias, de los gastos y de las ganancias que pueden ser atribuidas a la porción del contrato ya ejecutado. Este método suministra información útil sobre la evolución de la actividad del contrato y el rendimiento derivado del mismo en cada periodo contable.

Que a su vez, el párrafo 26 de la NIC 11 establece que bajo el método del porcentaje de realización, los ingresos de actividades ordinarias del contrato se reconocen como tales, en el resultado del periodo, a lo largo de los periodos contables en los que se lleve a cabo la ejecución del contrato. Los costos del contrato se reconocerán habitualmente como gastos en el resultado del periodo en el que se ejecute el trabajo con el que están relacionados.

Que de la revisión del Comprobante de Información Registrada (foja 1991) y del Informe de Auditoría a (fojas 1867 a 1876), se advierte que la recurrente tiene como actividad económica principal, la construcción de edificios completos (CIIU - 45207).

Que de la documentación que obra en autos se aprecia que durante el ejercicio 2014, la recurrente tuvo a su cargo la ejecución de trabajos de construcción de una obra en el distrito, provincia y departamento de Tacna, en virtud al contrato suscrito con su cliente , siendo que la Administración advirtió que la recurrente habría provisionado costos de adquisiciones de bienes (materiales de construcción), que se habrían realizado para llevar a cabo el citado contrato de obra; no obstante, el ingreso correspondiente a dicho contrato de obra no ha sido registrado ni declarado en el ejercicio 2014, por lo cual el costo relacionado a dicho contrato de obra tampoco debería deducirse para la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2014, por lo que corresponde verificar ello.

Que obra en autos el Contrato N° de 31 de octubre de 2014 (fojas 939 a 943), donde se aprecia que el , conformado por las empresas , se adjudicó la buena pro para la ejecución de la obra "Mejoramiento del Acceso a los Servicios de Atención Comunitaria en la , distrito y provincia de ', suscrita con el Gobierno Regional de , a cambio de una contraprestación de S/ 2 891 301,80, incluido el Impuesto General a las Ventas. Asimismo, según la cláusula quinta del referido contrato, su vigencia se dio a partir del día siguiente de que se cumplan las condiciones de las bases y el contratista se obligaba a ejecutar las obras materia de este contrato, en un plazo de 150 días calendario. Añade la cláusula cuarta del aludido contrato, que el pago se realizará en periodos de valorización mensuales.

Que sobre el particular, se aprecia que a fin de realizar la obra se realizó un "Contrato de obra de ingeniería" suscrito el 13 de noviembre de 2014 entre el (la recurrente), a efecto de que esta última se encargue de la ejecución de la citada obra "Mejoramiento del Acceso a los Servicios de Atención Comunitaria en la , distrito y provincia de ", siendo que en la cláusula cuarta del aludido contrato, se establece que el pago se realizará en periodos de valorización mensuales, además que el citado es el encargado de gestionar la correspondiente Valorización ante el Gobierno Regional de . Asimismo, según la cláusula quinta del referido contrato, su vigencia se dio desde el día siguiente en que se suscribe el acta de inicio de obra y la recurrente se obligaba a ejecutar las obras materia de este contrato, en un plazo de 120 días calendario.

Que de los hechos expuestos, se tiene que la obra "Mejoramiento del Acceso a los Servicios de Atención Comunitaria en la distrito y provincia de , fue ejecutada desde el ejercicio 2014, obra que es real y no ha sido objeto de debate por parte de la Administración, siendo que para su correcta realización si bien se procedió a la subcontratación de la recurrente, esta última no ha presentado el acta de inicio de obra, ni valorizaciones por avance de obra que permitan verificar que la renta neta de tercera categoría del contrato de obra en mención devengó en el ejercicio 2014.

Que asimismo, la Administración luego de la evaluación presentada en el procedimiento de fiscalización, verificó que el año 2014 se provisionaron costos de adquisiciones, según los comprobantes de pago que se detallan en el Cuadro N° 05 de la presente resolución, que se habrían realizado para llevar a cabo el contrato de obra de ingeniería celebrado con el y que conforme lo antes expuesto, al no establecerse una cuantificación del ingreso correspondiente a dicho contrato de obra en el ejercicio 2014, el costo relacionado a dicho contrato de obra tampoco debería deducirse para la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2014.

Que al respecto, de la revisión efectuada a la declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2014, presentada mediante Formulario PDT 692 N° , se observa que en la Casilla 464 correspondiente al costo de ventas se registra un importe de S/ 4 770 773,00 (fojas 24 y 25). Asimismo, de dicha declaración se aprecia que la recurrente no manifestó ni comunicó a la Administración su voluntad de acogerse a alguno de los sistemas regulados en los incisos del artículo 63 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que de los hechos expuestos se tiene que en atención al principio del devengado que recoge el inciso a) del artículo 57 de la Ley del Impuesto a la Renta, toda vez que no se encuentra acreditado en autos que la recurrente hubiera registrado y declarado ingresos respecto a la obra "Mejoramiento del Acceso a los Servicios de Atención Comunitaria en la distrito y provincia de ", el costo relacionado a dicho contrato de obra provisionado por la recurrente en atención a la documentación presentada por aquella en el procedimiento de fiscalización, tampoco debería deducirse para la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2014.

Que cabe indicar que pese a ser requerido en función de la documentación presentada por la recurrente en el procedimiento de fiscalización, aquella no acreditó que el costo provisionado en el ejercicio fiscalizado por la obra "Mejoramiento del Acceso a los Servicios de Atención Comunitaria en la , distrito y provincia de " sea deducido en dicho ejercicio, siendo que por el contrario, mediante escrito de 25 de agosto de 2017 (foja 1282), aquella indicó que si bien en un primer momento los materiales de construcción observados iban a ser destinados al , por necesidades de materiales estos fueron utilizados por su empresa en el año 2014, sin haber acreditado su destino, por lo que incurre en contradicción entre lo registrado en su contabilidad y su dicho, más aún si esto último no está sustentado, lo que le resta consistencia a sus argumentos.

Que en efecto, si bien la recurrente señala que por necesidad los bienes adquiridos fueron destinados a otras operaciones comerciales, la recurrente no ha acreditado a que otras obras o actividades comerciales fueron destinados, a fin de poder establecer de manera indubitable su deducibilidad en el ejercicio 2014, y

de esa forma evidenciar un error en su contabilidad y cuestionar con fundamento el reparo de la Administración.

Que estando a lo expuesto, la recurrente no acreditó que el costo provisionado por el contrato de obra suscrito con el respecto de la obra "Mejoramiento del Acceso a los Servicios de Atención Comunitaria en la , distrito y provincia de ", devengó en el ejercicio 2014 como consideraba la recurrente, por lo que se concluye que el reparo bajo análisis se encuentra de acuerdo a ley, siendo que conforme a los hechos expuestos, aquella no desvirtuó lo determinado, en consecuencia, corresponde confirmar la apelada en este extremo.

Que respecto a lo alegado por la recurrente de que los comprobantes de pago observados cumplen con el principio de causalidad señalado en el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, y que estos fueron consumidos íntegramente para llevar a cabo su actividad, y que si bien la idea era para destinarlo para otra obra, por necesidad de tales materiales requeridos por su personal, se utilizaron en el periodo fiscalizado; es de precisar que el presente reparo tiene como punto de partida la información proporcionada por la propia recurrente donde se verificó que aquella provisionó el costo por el contrato de obra suscrito con el respecto de la obra "Mejoramiento del Acceso a los Servicios de Atención Comunitaria en la , distrito y provincia de ", no habiendo acreditado el devengo en el ejercicio fiscalizado, además tal como se ha establecido la recurrente no acreditado a que obras o actividades comerciales se han utilizado dichos bienes durante el 2014, por lo que carece de sustento tal alegato.

4.4 Reparo efectuado a la atribución de la participación del costo de bienes destinados a la obra "Mejoramiento e implementación de la Facultad de Ciencias Contables y Financieras de la ", establecido en el contrato de :

Que del Anexo N° 3 a la Resolución de Determinación N° (foja 1925), se advierte que la Administración reparó la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2014, por el importe de S/ 45 603,00, respecto del reparo efectuado a la atribución de la participación del costo de bienes destinados a la obra mejoramiento e implementación de la Facultad de Ciencias Contables y Financieras, establecido en el contrato de señalando como base legal y sustento, entre otros, los artículos 20 y 29 de la Ley del Impuesto a la Renta, artículo 18 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta y Requerimiento N° y su resultado.

Que mediante el Punto 1.4 del Anexo N° 01 del Requerimiento N° (fojas 1781 y 1782), notificado de acuerdo a ley el 3 de octubre de 2017 (foja 1786), la Administración señaló que de acuerdo con la información brindada por la recurrente se tiene que los bienes detallados en el "Cuadro C"[46] del anotado requerimiento, se han destinado para la ejecución de la obra "MEJORAMIENTO E IMPLEMENTACION DE LA FACULTAD DE CIENCIAS CONTABLES Y FINACIERAS DE LA UNJBG", y que para ello se ha asociado con la empresa y han constituido el y que en el contrato las partes acordaron participar del consorcio en un 50% cada una; en virtud a este acuerdo todas las adquisiciones realizadas por para la realización de esta obra deberían deducirse sólo en un 50% en el ejercicio que corresponda, y no la totalidad como lo hizo en el ejercicio 2014; por lo que se requiere que acredite de manera fehaciente el motivo por el cual dedujo el costo total de estas existencias y no sólo el 50% como señala la participación del , exhibiendo los documentos de atribución, registro auxiliar del contrato de consorcio, y otros según corresponda, por lo que de no sustentar dicho aspecto se procederá a desconocer el costo provisionado por el importe de S/ 91 205,74[47].

[46] Foja 1781.

[47] Si bien en los puntos 1.1 a 1.3 y 1.5, del mencionado Anexo N° 01 del Requerimiento N° , la Administración solicitó diversa documentación, esta no será materia de análisis, dado que en unos casos aquella por dichas observaciones

Que en el citado "Cuadro C" detallado en el numeral 1.4 del Punto 1 del Anexo N° 01 del Requerimiento N° (foja 1781), la Administración detalló lo siguiente:

Cuadro N° 06

Código de la Existencia	Descripción de la existencia	Unidad de medida	Cantidad	Costo Unitario S/	Costo Total S/
184	Braqueles	Unidades	100	50,85	5 085,00
001	Cemento	Unidades	30	17,03	511,02
171	Cemento	Unidades	250	17,20	4 300,58
238	Cemento	Unidades	50	17,46	872,88
275	Cemento	Unidades	200	17,20	3 440,46
269	Diesel B - 5	Galón	2 235,99	13,80	30 856,66
46	Mamparas	Unidades	4	1 604,08	6 416,34
003	Piso Gress	M2	160	40,15	6 424,00
191	Ventana en Holl	Unidades	1	2 605,69	2 605,69
158	Ventanas Adicionales	Unidades	4	473,31	1 893,22
157	Ventanas con Perfiles	Unidades	51	314,06	16 016,95
190	Ventanas Fijas	Unidades	2	1 715,25	3 430,51
189	Ventanas Tipo Sistema con Cristal	Unidades	64	146,14	9 352,68
				Total S/	**91 205,99**

Que mediante escrito presentado el 24 de octubre de 2017 (fojas 436 a 438), la recurrente dio repuesta al citado Requerimiento N° , siendo que, con relación al numeral 1.4 del Punto 1 del citado requerimiento, indicó que: *"Con respecto a los items 184, 001, 171, 238, 275, 269, 046, 003, 191,158, 157,190 y 189 detalladas en el cuadro C del presente requerimiento se cumple con presentar copia de las guía de remisión, acta de conformidad y el correspondiente comprobante de pago donde se señala el reconocimiento del adicional cobrado a la entidad como el presupuesto/valorización donde se identifica la necesidad del costo que debe reconocerse para el periodo 2014 dado que este ha sido necesario para generar el ingresos reconocido en dicho comprobante emitido y reconocido el ingreso para dicho periodo por lo que su deducción se ajusta a lo señalado en (…) el Articulo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta que consagra el Principio de Causalidad, toda vez que constituye un gasto necesario para generar y mantener la fuente generadora de renta y no se encuentra prohibido según lo establecido en el Articulo 44 de la citada Ley. Asimismo, de lo señalado en el tercer párrafo del presente punto, donde se señala que mi representada solo deberia haber reconocido en cada uno de sus adquisiciones únicamente el 50% reconociendo en ese mismo porcentaje como costos para la obra mejoramiento e implementación de la facultad de ciencias contables y financieras de la en virtud a la asocialividad efectuado a través del , señalar que si bien existe un contrato de consorcio donde la participación con la empresa es de 50% cada uno este tiene solamente un propósito al momento de la distribución de las utilidades y/o beneficios ya que se limitara exclusivamente al aporte que han efectuados las partes y este porcentaje deviene de la diferencia entre el ingreso y el costo/gasto no constituyendo de modo alguno un límite que la ley del impuesto a la renta ha establecido para el reconocimiento de los costos, cuando define el tratamiento de los consorcio. En ese sentido cumplimos con presentar los documentos de atribución, copia del contrato y su correspondiente registro en el respectivo registro de ventas"*. Asimismo, a fin de sustentar dicha observación adjuntó lo siguiente: i) Contrato N° por la ejecución de la obra "Mejoramiento e implementación de la facultad de ciencias contables y financieras de la "; ii) Documento de Atribución Serie 012 N° emitido por la recurrente y relacionado al ; iii) Registro de Ventas de mayo del 2014; iv) Factura Serie 001 Nº emitida por la recurrente por el pago de la liquidación final de obra; v) Valorización de obra N° de la obra Mejoramiento e Implementación de la Facultad de Ciencias Contables

no efectuó reparos y respecto al monto reparado al Costo no sustentado por error en el costo unitario por el importe de S/ 4 723,00; dicho reparo no fue impugnado por la recurrente.

y Financieras de la ; vi) Liquidación de obra - Cuadro resumen, que detalla los conceptos de la Factura Serie 001 N° ; y, vii) Fotografías del avance de obra (fojas 307 a 323).

Que en el numeral 1.4 del Punto 1 del Anexo N° 01 del Resultado del Requerimiento N° (fojas 1772 a 1775), la Administración dio cuenta del escrito y documentación presentados, e indicó que si bien se acreditó el costo de las existencias antes mencionadas, respecto a la participación del consorcio, la recurrente manifiesta el % de atribución tiene como propósito el 50% al momento de la distribución de las utilidades y/o beneficios, haciendo referencia a la diferencia entre el ingreso y el costo/gasto; sin embargo, no ha presentado documento y/o información que acredite la atribución del 50% de la renta del contrato; además, teniendo en cuenta que la presente fiscalización es tipo parcial, y sólo comprende los elementos de costo de ventas y gastos, no corresponde emitir determinación alguna respecto a los ingresos declarados por el contribuyente; por lo que en la presente fiscalización sólo se reparará el costo de las existencias observadas en un 50%, por lo que reparó la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2014, por el importe de S/ 45 603,00.

Que el artículo 14 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF, dispone que son contribuyentes del impuesto las personas naturales, las sucesiones indivisas, las asociaciones de hecho de profesionales y similares y las personas jurídicas. También se considerarán contribuyentes a las sociedades conyugales que ejercieran la opción prevista en el Artículo 16, señalando en su cuarto párrafo que en el caso de las sociedades irregulares previstas en el artículo 423 de la Ley General de Sociedades, tales como y demás contratos de colaboración empresarial que no lleven contabilidad independiente, las rentas serán atribuidas a las personas naturales o jurídicas que las integran o que sean parte contratante.

Que de conformidad con el artículo 65 de la cita ley, sustituida por Decreto Legislativo N° 945, las sociedades irregulares previstas en el artículo 423 de la Ley General de Sociedades, comunidad de bienes, y demás contratos de colaboración empresarial, perceptores de rentas de tercera categoría, deberán llevar contabilidad independiente de la de sus socios o partes contratantes, indicándose que en los contratos en los que por la modalidad de la operación no fuera posible llevar la contabilidad en forma independiente, cada parte contratante podrá contabilizar sus operaciones, o de ser el caso, una de ellas podrá llevar la contabilidad del contrato, debiendo en ambos casos, solicitar autorización a la SUNAT, quien la aprobará o denegará en un plazo no mayor a 15 días, y de no mediar resolución expresa, al cabo de dicho plazo, se dará por aprobada la solicitud, siendo además que quien realice la función de operador y sea designado para llevar la contabilidad del contrato, deberá tener participación en el contrato como parte del mismo.

Que de acuerdo con el artículo 29 de la referida norma, las rentas obtenidas por las empresas y entidades y las provenientes de los contratos a los que se hace mención en el tercer y cuarto párrafo del artículo 14 de la ley, se considerarán del propietario o de las personas naturales o jurídicas que las integran o de las partes contratantes, según sea el caso, reputándose distribuidas a favor de las citadas personas aun cuando no hayan sido acreditadas en sus cuentas particulares. Igual regla se aplicará en el caso de pérdidas aun cuando ellas no hayan sido cargadas en dichas cuentas.

Que los artículos 2 y 3 de la Resolución de Superintendencia N° 022-98/SUNAT disponen que el documento de atribución es aquél que emite el operador para que los demás partícipes de una sociedad de hecho, consorcio, joint venture u otras formas de contratos de colaboración empresarial que no llevan contabilidad independiente a la de sus socios, puedan sustentar el porcentaje de crédito fiscal, gasto o costo para efecto tributario que les corresponda, y se deberá comunicar a la SUNAT quién va a realizar las funciones correspondientes al operador.

Que el artículo 438 de la Ley N° 26887, Ley General de Sociedades, establece que se considera contrato asociativo aquel que crea y regula relaciones de participación e integración en negocios o empresas

determinadas, en interés común de los intervinientes. El contrato asociativo no genera una persona jurídica, debe constar por escrito y no está sujeto a inscripción en el Registro.

Que según el artículo 445 de la misma norma, mediante el contrato de , dos o más personas se asocian para participar en forma activa y directa en un determinado negocio o empresa con el propósito de obtener un beneficio económico, manteniendo cada una su propia autonomía.

Que el artículo 448 señala que el contrato de deberá establecer el régimen y los sistemas de participación en los resultados del consorcio; de no hacerlo, se entenderá que es en partes iguales.

Que este Tribunal, en la Resolución N° 06319-10-2018, entre otras, ha dejado establecido que cuando se celebra un contrato de , las partes intervinientes unen esfuerzos para participar activamente en un determinado negocio o empresa con el propósito de obtener un beneficio económico, sin que esto implique la creación de una persona jurídica distinta y separada de los contratantes, por lo que sólo existe un contrato que regula las relaciones y responsabilidades que surgen de éste así como los derechos que corresponden a cada una de las partes, el régimen y los sistemas de participación en los resultados del consorcio, entre otros.

Que de las normas y criterio antes señalado, se tiene que los que no lleven contabilidad independiente no son contribuyentes del Impuesto a la Renta, sino que tal condición recae en los partícipes celebrantes del contrato, conforme a la atribución de ingresos, costos y gastos que les corresponda según lo establecido en dicho contrato; lo que implica que los integrantes del mantienen su independencia y autonomía, por lo que la utilidad o pérdida que generen las operaciones relacionada al contrato deberá ser considerada por cada parte contratante en función de lo dispuesto en el contrato de colaboración empresarial, por lo que los gastos y/o costos que provengan de las adquisiciones que se realicen en cumplimiento del contrato de colaboración empresarial también deberán ser consideradas por cada parte contratante.

Que en el presente caso, según lo indicado por la recurrente en respuesta al Requerimiento N° [48], aquella presentó la documentación que obra de fojas 1490 a 1495, de donde se aprecia que junto con la empresa ., acordaron constituir el "
", tras obtener la Buena Pro de la obra "Mejoramiento e Implementación de la Facultad de Ciencias Contables y Financieras de la ", siendo la participación y responsabilidades de los miembros del consorcio al 50% cada empresa.

Que al respecto, obra en autos el documento denominado "Contrato de Consorcio" con firmas legalizadas, celebrado por la recurrente el 10 de octubre de 2012 (fojas 2065 a 2068) junto con la empresa , a través de la cual acordaron constituir el " ", tras obtener la Buena Pro derivada de la Licitación Pública N° para la Ejecución de la obra: "Mejoramiento e Implementación de la Facultad de Ciencias Contables y Financieras de la " (la obra). Asimismo, en la cláusula sexto del referido contrato se estableció que la participación de los miembros del consorcio en la obra se daría en las siguientes proporciones:
con un 50% y la recurrente con un 50%, que en su cláusula octava se estableció que la recurrente sería la operadora del consorcio y que a ella se le realizarían los pagos y desembolsos derivados del contrato, siendo además que se encargaría de la contabilidad.

Que siendo ello así, mediante el Requerimiento N° , la Administración solicitó a la recurrente que acredite de manera fehaciente el motivo por el cual dedujo el costo total de las existencias detalladas en el Cuadro N° de la presente resolución, y no sólo el 50% como señala la participación del

[48] Quinto Requerimiento emitido en el procedimiento de fiscalización, notificado de acuerdo a ley el 18 de agosto de 2017 (foja 1813)

, exhibiendo los documentos de atribución, registro auxiliar del contrato de consorcio, y otros según corresponda; siendo que conforme se dejó constancia en el resultado de dicho requerimiento, aquella no sustentó lo solicitado, por lo que reparó el costo de las existencias observadas en un 50%, esto es, la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2014, por el importe de S/ 45 603,00.

Que sobre el particular, obra en autos el Contrato N° de 18 de octubre de 2012 suscrito entre el (conformado por la recurrente y la empresa), y la , a fin de realizar la ejecución de la contratación de la obra "Mejoramiento e Implementación de la Facultad de Ciencias Contables y Financieras de la ", siendo que según las cláusulas quinta y sexta de dicho contrato, la vigencia del presente contrato será a partir del día siguiente de la suscripción hasta el consentimiento de la liquidación final de la obra, y que las valorizaciones tienen el carácter de pagos a cuenta y serán elaborados de conformidad con lo establecido en el artículo 197 del Reglamento de la Ley de Contrataciones del Estado (fojas 319 a 323).

Que asimismo, obra a foja 315 la Factura N° de 19 de mayo de 2014, emitida por la recurrente por el importe de S/ 207 207,25 (Valor de Venta – sin incluir IGV), por el concepto de "Pago de Liquidación Final de obra Mejoramiento e Implementación de la Facultad de Ciencias Contables y Financieras de la – Según Resolución Rectoral N° . Además, se aprecia de autos la Valorización de Obra N° y la Liquidación de Obra – Cuadro de Resumen con su sustento fotográfico, documentos emitidos por el (fojas 307 a 314).

Que adicionalmente, obra en autos el Documento de Atribución Ventas N° de 31 de mayo de 2014, emitido por la recurrente a , respecto del que consigna la siguiente información:

Cuadro N° 07

Información sobre las operaciones del Contrato	Datos del Contrato	Datos de Atribución del participe
Porcentajes %	100%	**50%**
Ventas Gravadas S/	207 207,25	**103 603,63**
Total IGV S/	37 297,31	18 648,86

Que ahora bien, conforme se aprecia de los actuados (foja 1772) se advierte que la Administración reparó el importe que se describe en el siguiente cuadro:

Cuadro N° 08

Consorcio	Costo totalizado (100%) S/	Participación de la recurrente en el Consorcio	Porcentaje del costo no aceptado	Costo no aceptado S/
	91 206,99	50%	50%	S/ 45 603,00

Que estando a que el porcentaje de participación de la recurrente en el fue de 50%, correspondía que en función a ello determine los costos y/o gastos del ejercicio 2014 y no sobre la totalidad de estos, por lo que no resultaba arreglado a ley la deducción del restante 50% como costos atribuible a la recurrente, no habiendo presentado documentación que desvirtúe lo observado por la Administración.

Que a mayor abundamiento, en cuanto al mismo reparo por atribución de la participación del costo de bienes, este Tribunal en la Resolución N° 09061-10-2022 de 16 de diciembre de 2022, respecto de un caso seguido a la recurrente respecto del Impuesto a la Renta del ejercicio 2009, se pronunció en el mismo sentido e indicó que a la recurrente solo le correspondía determinar los costos y/o gastos de dicho ejercicio en función a los porcentajes de participación de los consorcios en los que formaba parte y no en su totalidad, conforme al siguiente análisis:

"Que mediante el Punto 2.2.2 del Requerimiento N° (fojas 1507 a 1510) la Administración dio cuenta que la recurrente, en su calidad de operador de los ", tiene la obligación de atribuir costos y/o gastos a los partícipes en la parte proporcional que le corresponda de acuerdo a su participación en dichos consorcios, por lo que debió atribuir mensualmente los costos y/o gastos mediante los documentos de atribución, lo que no realizó. En ese sentido, al no haber incurrido por sí solo en el 100% de tales erogaciones, sino que le correspondía como costos y/o gastos incurridos el 99%, 90%, 95% y 95% respectivamente por cada vinculadas a las operaciones detalladas en los Anexos H, I, J y K del mencionado requerimiento (fojas 1468 a 1489), solicitó que sustente los siguientes importes:

Cuadro N° 12

	Gasto totalizado (100%)	Participación de la recurrente en el	Porcentaje del gasto no aceptado	Gasto no aceptado
	1 049 722,78	99%	1%	10 497,73
	542 931,48	90%	10%	54 293,15
	1 005 004,24	95%	5%	50 250,21
	882 313,59	95%	5%	44 115,68

Que mediante escrito de 31 de agosto de 2012 (foja 1079) la recurrente dio respuesta a lo solicitado por la Administración en el Punto 2.2.2 del Requerimiento N° , indicando que los gastos y costos deducidos cumplen con el principio de causalidad y corresponde atribuir los ingresos a las partes contratantes de los consorcios.

Que en el Punto 2.3.2 del Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° (foja 1454), la Administración dio cuenta de los descargos efectuados por la recurrente, señalando que no sustentó la observación efectuada; por lo que reparó el costo y/o gasto por los porcentajes que no le correspondían de acuerdo a su participación en los consorcios, describiendo los importes observados en los Anexos I, J, K y L del Anexo N° 01 adjunto al mencionado resultado.

Que de la revisión de los Anexos I, J, K y L del Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° (fojas 1421, 1426, 1430 y 1434) se advierte que la Administración reparó los importes que se describen en el siguiente cuadro:

Cuadro N° 13

Consorcio	Gasto totalizado (100%)	Participación de la recurrente en el Consorcio	Porcentaje del gasto no aceptado	Gasto no aceptado
	1 049 722,78	99%	1%	10 468,38
	542 931,48	90%	10%	49 214,41
	1 005 004,24	95%	5%	45 733,65
	882 313,59	95%	5%	39 642,69

Que estando a que los porcentajes de participación de la recurrente en los " fueron de 99%, 90%, 95% y 95%

respectivamente, correspondía que en función a ellos determine los costos y/o gastos del ejercicio 2009 y no sobre la totalidad de estos, por lo que no resultaba arreglado a ley la deducción del 1%, 10%, 5% y 5% como costos y/o gastos atribuibles a la recurrente, no habiendo presentado documentación que desvirtúe lo observado por la Administración, correspondiendo en consecuencia confirmar la resolución apelada en este extremo."

Que de lo antes expuesto y las normas y criterios antes glosados, estando a la naturaleza del " ", no existe fundamento alguno que justifique que la recurrente hubiese utilizado el 100% de los costos generados en la ejecución de la obra, dado que cada una de las partes tenía que tributar por la parte que le correspondía en función a su participación, eso significa que cada una debía deducir los costos relacionados a ella; sin embargo, pese a ello, en autos se verifica que por el costo relacionado al citado contrato de consorcio, la recurrente procedió a deducirlas al 100%, a pesar que solo le correspondía por tal concepto deducir el 50% de estos, conforme al porcentaje de su participación, es decir, por la suma de S/ 45 603,00, por lo que la Administración procedió a reparar la diferencia tal como se detalla en el Cuadro N° 07 de la presente resolución, lo cual se encuentra arreglado a ley, en ese sentido, corresponde confirmar la apelada en dicho extremo[49].

Que sobre lo alegado por la recurrente de que el reparo efectuado por atribución de la participación del costo de bienes destinados a la obra en el contrato de , no se encuentra amparado por norma legal alguna, y que el porcentaje de participación será determinado al finalizar el contrato de consorcio, cabe precisar que conforme el análisis antes mencionado, se ha acreditado que la recurrente, en calidad de participe del cuenta con una participación de 50%, por lo que correspondía que se ciñera a lo establecido en las normas de la materia, sin que fuera posible que pudiera establecer un porcentaje distinto al antes mencionado, por lo que el argumento expuesto por la recurrente no resulta pertinente.

Que de otra parte, con respecto a lo señalado por la recurrente que las mencionadas erogaciones fueron efectuadas por ellas y deben entenderse como aporte al consorcio, cabe advertir que la recurrente no ha acreditado con documentación dicho proceder, por lo que señalado por ella no tiene sustento, por el contrario, en el contrato de consorcio quedó establecido la participación de ambos consorciados por el 50%, lo cual no ha sido desvirtuado.

Que teniendo en cuenta lo expuesto en los considerandos precedentes, y dado que algunos reparos han sido aceptados por la recurrente y no impugnados, otros han sido mantenidos y otro revocado parcialmente en esta instancia, conforme se ha analizado anteriormente, procede que se reliquide la determinación contenida en la Resolución de Determinación N°

V. Resolución de Determinación Nº

Que obra a foja 1921 la Resolución de Determinación Nº de la que se aprecia que fue emitida por la Tasa Adicional del 4,1% del Impuesto a la Renta del periodo diciembre de 2014, indicando como importe de omisión la suma de S/ 13 472,00 y se sustenta entre otros, en los Requerimiento N° y sus resultados.

Que del Anexo N° 02 a la Resolución de Determinación N° (foja 1919), se observa que la Administración aplicó la Tasa Adicional del 4,1%, correspondiente al Impuesto a la Renta de diciembre de 2014, al considerar, entre otro[50], el reparo a la renta neta imponible del Impuesto a la Renta por no acreditar la deducción tributaria del activo fijo dado de baja, por el Importe de S/ 328 560,00.

---

[49] Similar criterio ha sido establecido por este Tribunal en la Resolución N° 07543-2-2021.

[50] Cabe precisar que conforme lo expuesto precedentemente, la recurrente en mediante escrito de 25 de agosto de 2017, aceptó el otro reparo ascendente al monto de S/ 21,00 (foja 1287); siendo que dicho reparo no forma parte de la controversia, por lo

Que el inciso g) del artículo 24-A de la mencionada Ley del Impuesto a la Renta, modificado por Decreto Legislativo N° 970, dispone que para los efectos del impuesto se entiende por dividendos y cualquier otra forma de distribución de utilidades a toda suma o entrega en especie que resulte renta gravable de la tercera categoría, en tanto signifique una disposición indirecta de dicha renta no susceptible de posterior control tributario, incluyendo las sumas cargadas a gastos e ingresos no declarados, precisando el citado artículo que el impuesto a aplicarse sobre estas rentas se regula en el artículo 55 de la mencionada ley.

Que el artículo 55 de la citada ley, modificado por el Decreto legislativo N° 979, establecía que las personas jurídicas se encontraban sujetas a una tasa adicional del cuatro punto uno por ciento (4,1%) sobre las sumas a que se refería el inciso g) del artículo 24-A, y que el impuesto determinado de acuerdo con lo previsto en dicho párrafo debía abonarse al fisco dentro del mes siguiente de efectuada la disposición indirecta de la renta, en los plazos previstos por el Código Tributario para las obligaciones de periodicidad mensual.

Que el artículo 13-B del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, incorporado por Decreto Supremo N° 86-2004-EF, establece que a efecto del inciso g) del artículo 24-A de la Ley del Impuesto a la Renta, constituyen gastos que significan "disposición indirecta de renta no susceptible de posterior control tributario" aquellos gastos susceptibles de haber beneficiado a los accionistas, participacionistas, titulares y en general a los socios o asociados de personas jurídicas a que se refiere el artículo 14 de dicha ley, entre otros, los gastos particulares ajenos al negocio, los gastos de cargo de los accionistas, participacionistas, titulares y en general socios o asociados que son asumidos por la persona jurídica.

Que este Colegiado en las Resoluciones N° 02703-7-2009 y 04873-1-2012, señala que la tasa adicional de 4,1% se estableció con la finalidad de evitar que mediante gastos que no correspondía deducir, indirectamente se efectuara una distribución de utilidades a los accionistas, participacionistas, titulares y en general socios o asociados de las personas jurídicas, sin afectar dicha distribución con la retención de la tasa de 4,1%, sumas que califican como disposición indirecta de renta, por lo que en doctrina se les denomina "dividendos presuntos".

Que por otro lado, en las Resoluciones N° 04823-4-2014 y 12078-3-2015, este Tribunal ha señalado que el reparo por operaciones no fehacientes efectuado con arreglo a ley, implica egresos no susceptibles de posterior control, y por lo tanto, al no ser posible determinar su verdadero destino, constituyen una disposición indirecta de renta de tercera categoría no susceptible de posterior control tributario, resultando válido la aplicación de la tasa adicional de 4,1%.

Que con relación a la aplicación de la Tasa Adicional de Impuesto a la Renta del período diciembre de 2014, respecto del reparo por no acreditar la deducción tributaria del activo fijo dado de baja, cabe indicar que conforme a lo expuesto en los considerandos precedentes, la recurrente no cumplió con acreditar dicha deducción tributaria, concluyéndose conforme al análisis antes efectuado que no correspondía deducir dichos gastos, ya que no acreditó que dichos bienes formaron parte de sus activos, por lo que estos califican como disposición indirecta de renta de tercera categoría no susceptible de control posterior, dado que no es posible establecer un control tributario posterior del sustento del gasto, resultando correcto que la Administración lo considere como dividendos presuntos y aplicara la tasa adicional del 4,1% en el periodo observado, contrariamente a lo indicado por la recurrente, por lo que dicho concepto resulta arreglado a ley; en consecuencia, procede confirmar la resolución apelada en este extremo impugnado.

Que de otro lado, con relación a la suspensión de intereses luego de vencido el plazo legal para resolver sus recursos, alegada por la recurrente[51], invocando la Sentencia del Tribunal Constitucional recaída en

---

que no será materia de análisis en la presente instancia para la aplicación de la Tasa Adicional del 4.1% del Impuesto a la Renta.

[51] Fojas 2061 a 2063.

el Expediente N° 03525-2021-PA/TC, se tiene como precedente constitucional vinculante contenido en la aludida sentencia del Tribunal Constitucional lo siguiente: *"A partir del día siguiente de la publicación de esta sentencia, incluso en los procedimientos en trámite, la Administración Tributaria, se encuentra prohibida de aplicar intereses moratorios luego de que se haya vencido el plazo legal para resolver el recurso administrativo, con prescindencia de la fecha en que haya sido determinada la deuda tributaria y con prescindencia de la fecha que haya sido interpuesto dicho recurso, a menos de que pueda probar objetivamente que el motivo del retraso es consecuencia de la acreditada conducta de mala fe o temeraria del administrado"*.

Que ahora bien, se tiene que el artículo 33 del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por el Decreto Supremo N° 135-99-EF, no contemplaba la suspensión del cómputo de intereses, la cual recién fue introducida al Código Tributario por el Decreto Legislativo N° 981, publicado el 16 de marzo de 2007, el cual estableció que la aplicación de intereses moratorios se suspendería a partir del vencimiento de los plazos máximos establecidos por el artículo 142 del Código Tributario hasta la emisión de la resolución que culminara el procedimiento de reclamación ante la Administración Tributaria, siempre y cuando el vencimiento del plazo sin que se haya resuelto la reclamación fuera por causa imputable a ésta.

Que la citada modificación indicó que, durante el período de suspensión, la deuda sería actualizada en función del Índice de Precios al Consumidor, así como precisó que la suspensión de intereses no era aplicable a la etapa de apelación ante el Tribunal Fiscal ni durante la tramitación de la demanda contencioso administrativa. Asimismo, es pertinente indicar que la Tercera Disposición Complementaria y Transitoria del referido decreto legislativo señaló que para las deudas tributarias que se encontraran en procedimientos de reclamación en trámite a la fecha de entrada en vigencia de dicha norma, la regla sobre inexigibilidad de intereses moratorios, sería aplicable si en el plazo de 9 meses contados desde la entrada en vigencia del referido decreto legislativo[52], la Administración no resolvía las reclamaciones interpuestas.

Que es recién mediante la Ley N° 30230, publicada el 12 de julio de 2014, que se modifica el artículo 33 de Código Tributario introduciendo la suspensión del cómputo de intereses en la etapa de apelación. En efecto, conforme con dicha norma, la aplicación de intereses moratorios se suspenderá a partir del vencimiento de los plazos máximos establecidos por los artículos 142, 150 y 152 hasta la emisión de la resolución que culmine el procedimiento de reclamación ante la Administración Tributaria o de apelación ante el Tribunal Fiscal siempre y cuando el vencimiento del plazo sin que se haya resuelto la reclamación o apelación fuera por causa imputable a dichos órganos resolutores.

Que además, conforme con la Cuarta Disposición Complementaria y Transitoria de dicha ley, para las deudas tributarias que se encontraran en procedimientos de apelación en trámite a la fecha de entrada en vigencia de la norma, la regla sobre no exigibilidad de intereses moratorios sería aplicable si en el plazo de doce meses contados desde la entrada en vigencia de la ley, el Tribunal Fiscal no resolvía las apelaciones interpuestas.

Que posteriormente, mediante el Decreto Legislativo N° 1263, publicada el 10 de diciembre de 2016, se estableció que la aplicación de los intereses moratorios se suspenderá a partir del vencimiento de los plazos máximos establecidos en los artículos 142, 150, 152 y 156, hasta la emisión de la resolución que culmine el procedimiento de reclamación ante la Administración Tributaria o de apelación ante el Tribunal Fiscal o la emisión de resolución de cumplimiento por la Administración Tributaria, siempre y cuando el vencimiento del plazo sin que se haya resuelto la reclamación o apelación o emitido la resolución de cumplimiento fuera por causa imputable a dichos órganos resolutores.

[52] La primera Disposición Complementaria Final señaló que el Decreto Legislativo N° 981 entraría en vigencia el 1 de abril de 2007.

Que ahora bien, la recurrente con Expedientes N° formuló recurso de reclamación que conllevó a la emisión de la Resolución de Intendencia N° de 12 de julio de 2018, esto es, la Administración emitió pronunciamiento dentro del plazo de ley[53]. Con fecha 6 de agosto de 2018, la recurrente formuló apelación contra la aludida resolución de intendencia, impugnando algunos extremos según lo ya indicado precedentemente, y fue elevado a esta instancia con Oficio N° ingresado el 20 de agosto de 2018, y recién resuelta con la presente resolución[54] (foja 1998).

Que en tal sentido, de conformidad con las normas glosadas corresponde que la Administración tenga en consideración lo dispuesto por el artículo 33 del Código Tributario, modificado por el artículo 7 de la Ley N° 30230, publicada el 12 de julio de 2014, posteriormente modificado por el Decreto Legislativo N° 1263, publicado el 10 de diciembre de 2016, que suspende la aplicación de intereses moratorios a partir del vencimiento de los plazos máximos para resolver, entre otros, los recursos de apelación, aplicando dentro de dicha suspensión el Índice de Precios al Consumidor, razón por la cual ya no resulta aplicable en este caso el precedente vinculante establecido en la Sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el Expediente N° 03525-2021-PA/TC, al existir norma expresa que así lo dispone.

VI. Multas

6.1. Resolución de Multa N°

Que la Resolución de Multa N° fue girada por la infracción tipificada por el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, vinculada con el Impuesto a la Renta del ejercicio 2014 (fojas 1930 a 1932).

Que el numeral 1 del artículo 178 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, señala que constituye infracción no incluir en las declaraciones ingresos y/o remuneraciones y/o retribuciones y/o rentas y/o patrimonio y/o actos gravados y/o tributos retenidos o percibidos, y/o aplicar tasas o porcentajes o coeficientes distintos a los que les corresponde en la determinación de los pagos a cuenta o anticipos, o declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias en las declaraciones, que influyan en la determinación de la obligación tributaria; y/o que generen aumentos indebidos de saldos o pérdidas tributarias o créditos a favor del deudor tributario y/o que generen la obtención indebida de notas de crédito negociables u otros valores similares.

Que conforme con la Tabla I de Infracciones y Sanciones del referido código aplicable a personas y entidades generadoras de renta de tercera categoría, como es el caso de la recurrente[55], la sanción aplicable a la infracción establecida en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, es una multa equivalente al 50% del tributo omitido ó 50% del saldo, crédito u otro concepto similar determinado indebidamente o 15% de la pérdida indebidamente declarada, o 100% del monto obtenido indebidamente, de haber obtenido la devolución.

Que teniendo en cuenta que la Resolución de Multa N° ha sido emitida en función a los reparos que dieron origen a la Resolución de Determinación N° , y dado que algunos reparos han sido aceptados por la recurrente y no impugnados, otros han sido mantenidos y otro revocado parcialmente en esta instancia, conforme se ha analizado anteriormente, procede emitir similar pronunciamiento respecto a la anotada resolución de multa, correspondiendo, en consecuencia, revocar la

[53] De acuerdo con el artículo 142 del Código Tributario, la Administración Tributaria resolverá las reclamaciones dentro del plazo máximo de nueve (9) meses, incluido el plazo probatorio, contado a partir de la fecha de presentación del recurso de reclamación.

[54] De acuerdo con el artículo 150 del Código Tributario, el Tribunal Fiscal resolverá las apelaciones dentro del plazo de doce (12) meses contados a partir de la fecha de ingreso de los actuados al Tribunal.

[55] Conforme se aprecia de su Comprobante de Información Registrada (foja 1991).

resolución apelada en este extremo, a efecto que la Administración proceda a reliquidar dicho valor, de acuerdo a lo señalado en la presente resolución.

Que en cuanto al argumento de la recurrente según el cual no se ha configurado la infracción del numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, toda vez que las supuestas omisiones no se encuentran contempladas en las normas tributarias, por lo que, los hechos no se ajustan al tipo establecido como infracción en la norma, de lo que se colige que en este caso la infracción no se encuentra debidamente tipificada, corresponde señalar que el artículo 165 del Código Tributario establece que las infracciones se determinan en forma objetiva y en el caso de la mencionada infracción se sanciona el incumplimiento de una obligación formal, que corresponde a la presentación de las declaraciones tributarias, consignando en ellas datos reales y correctos, la que se configura en forma independiente al cumplimiento de la obligación tributaria sustantiva, en tal sentido, se encuentra acreditada la comisión de la infracción materia de autos al establecer mediante un acto administrativo (resolución de determinación) una obligación distinta a la declarada, por lo que no resulta amparable lo citado por la recurrente al respecto.

6.2 Resolución de Multa N°

Que la Resolución de Multa N° (fojas 1907 a 1909), fue girada por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 177 del Código Tributario, debido a que la recurrente no exhibió la documentación solicitada mediante Requerimiento N° consignándose como fecha de la infracción el 25 de agosto de 2017.

Que según el numeral 5 del artículo 87 del referido Código Tributario, modificado por Decreto Legislativo N° 1315 , los administrados están obligados a facilitar las labores de fiscalización y determinación que realice la Administración, incluidas aquellas labores que la SUNAT realice para prestar y solicitar asistencia administrativa mutua en materia tributaria, y en especial, deberán permitir el control por la Administración Tributaria, así como presentar o exhibir, en las oficinas fiscales o ante los funcionarios autorizados, según señale la Administración, las declaraciones, informes, libros de actas, registros y libros contables y demás documentos relacionados con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias, en la forma, plazos y condiciones que le sean requeridos, así como formular las aclaraciones que le sean solicitadas.

Que el numeral 1 del artículo 177 del citado código tributario, prescribe que constituye infracción relacionada con la obligación de permitir el control de la Administración, informar y comparecer ante la misma, el no exhibir los libros, registros, u otros documentos que ésta solicite.

Que según la Tabla I de Infracciones y Sanciones del anotado código, vigente al caso de autos, la mencionada infracción se encuentra sancionada con una multa equivalente al 0.6% de los Ingresos Netos. A su vez, la Nota 10 de la indicada tabla precisa que cuando la sanción aplicada se calcule en función a los IN anuales no podrá ser menor a 10% de la Unidad Impositiva Tributaria – UIT, ni mayor a 25 UIT.

Que el Anexo II de la Resolución de Superintendencia N° 063-2007/SUNAT, que aprobó el Régimen de Gradualidad de Sanciones aplicable a infracciones del Código Tributario, prevé que si se subsana la mencionada infracción de manera inducida, esto es, exhibiendo los libros, registros informes u otros documentos que sean requeridos por la Administración dentro del plazo otorgado por la Administración contado desde la fecha en que surte efecto la notificación en que se comunica al contribuyente que ha incurrido en infracción, éste tiene derecho a una rebaja del 80% sobre el importe de la multa siempre que la pague y si no la pagara, dicha rebaja será del 50%.

Que mediante la Resolución N° 04794-1-2005, que constituye precedente de observancia obligatoria, publicada en el diario oficial "El Peruano" el 25 de agosto de 2005, este Tribunal ha establecido que la infracción tipificada por el numeral 1 del artículo 177 del Código Tributario se configura cuando el deudor

tributario no cumple con exhibir la documentación solicitada por la Administración al vencimiento del plazo otorgado para tal efecto.

Que según el criterio adoptado por este Tribunal en las Resoluciones N° 08975-3-2009 y 12189-3-2009, entre otras, la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 177 del Código Tributario está referida al incumplimiento en la exhibición de libros, registros y otros documentos que los contribuyentes se encuentran obligados a llevar o mantener en virtud de normas expresas.

Que mediante el punto 1 del Anexo N° 01 al Requerimiento N° (foja 1810), notificado de acuerdo a ley el 18 de agosto de 2017 (foja 1813), la Administración señaló, entre otro, que se advierte una diferencia del inventario al inicio del ejercicio 2014 establecido en su declaración jurada anual y en su Libro de Inventarios y Balances, por lo que solicitó la exhibición de documentación tales como: comprobantes de pago de compras, guías de remisión, medios de pago, u otros.

Que mediante el punto 1 del Anexo N° 01 al Resultado de Requerimiento N° (foja 1810), notificado de acuerdo a ley el 3 de octubre de 2017 (foja 1807), la Administración dejó constancia del escrito y de la documentación presentada el 25 de agosto de 2017 (fojas 1288 a 1508); sin embargo, señaló que cumplió parcialmente; por lo que se configuró la infracción tipificada por el numeral 1 del artículo 177 del Código Tributario.

Que en consecuencia, al verificar esta instancia que no ha cumplido la recurrente con la exhibición de la documentación requerida, se encuentra acreditada la infracción tipificada por el numeral 1 del artículo 177 del Código Tributario.

Que ahora bien, a través del punto 2 del Anexo N° 01 al Requerimiento N° (foja 1796), notificada de acuerdo a ley el 3 de octubre de 2017 (foja 1800), la Administración señaló que la recurrente no exhibió la totalidad de la información y/o documentación solicitada, entre otros, en el punto 01 del Anexo N° 01 al Requerimiento N° , por lo que incurrió en la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 177 del Código Tributario, en ese sentido, se le solicitó subsanar y pagar la multa por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 177 del Código Tributario, a fin de acogerse al Régimen de Gradualidad establecido en la Resolución de Superintendencia N° 063-2007/SUNAT.

Que en el punto 2 del Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° (fojas 1787 y 1788), notificada de acuerdo a ley el 31 de octubre de 2017 (foja 1791), la Administración dejó constancia del escrito y de la documentación presentada el 24 de octubre de 2017[56] (fojas 457 a 745), e indicó que aquella cumplió con subsanar la infracción comunicada en el punto 2 del Anexo N° 01 del citado requerimiento, no obstante, no realizó el pago de la multa, por lo que le corresponde la aplicación del Régimen de Gradualidad aprobado por Resolución de Superintendencia N° 063-2007/SUNAT, lo que está instancia ha verificado que se encuentra arreglado a ley.

Que en cuanto a la sanción impuesta, la Resolución de Multa N° (foja 1907), fue girada por el importe de S/ 23 777,00, más intereses, esto es, 0,6% de los Ingresos Netos[57] de acuerdo a la Tabla I de Infracciones y Sanciones, considerando la aplicación del Régimen de Gradualidad de 50%, lo que se encuentra arreglado a ley, al no haber cumplido la recurrente con efectuar el pago de la infracción conforme a lo antes señalado, por lo que corresponde confirmar la apelada en este extremo.

Que sobre lo alegado por la recurrente de que la información solicitada mediante Requerimiento N° estaba contenida en los libros contables, por lo que no se puede calificar como omisión la presentación del análisis de cuentas contables que se encuentra anotadas en los libros contables, por lo

[56] Según el Acta de presencia en el domicilio fiscal que obra a foja 1794.
[57] Ingresos netos declarados según declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2016.

tanto, no se configura la infracción establecida; cabe precisar que en el caso de autos la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 177 del Código Tributario está referida al incumplimiento en la exhibición de la documentación solicitada en el mencionado requerimiento y no en presentación de un análisis de cuentas contables que se encuentra anotadas en los libros contables, por lo que tal alegato carece de sustento.

Que de otro lado, con relación a la suspensión de intereses luego de vencido el plazo legal para resolver sus recursos, alegada por la recurrente[58], corresponde que para el caso que es materia de autos, la Administración tenga en cuenta lo ya señalado en el punto V de la presente resolución.

Que el informe oral solicitado, se llevó a cabo con la asistencia de los representantes de ambas partes, según la Constancia del Informe Oral N° 0410-2023-EF/TF (foja 2050).

Con los vocales Ramírez Mío y Jiménez Suárez, e interviniendo como ponente el vocal Falconí Sinche.

RESUELVE:

REVOCAR la Resolución de Intendencia N° de 12 de julio de 2018, en el extremo referido al reparo por deducir como gasto del ejercicio 2014 adquisiciones que debieron considerarse como costos del activo fijo, respecto de la Factura 033 N° así como la multa vinculada, y **CONFIRMARLA** en lo demás que contiene, en el extremo impugnado, debiendo la Administración proceder conforme a lo dispuesto en la presente resolución.

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

FALCONÍ SINCHE	RAMÍREZ MÍO	JIMÉNEZ SUÁREZ
VOCAL PRESIDENTE	VOCAL	VOCAL

Regalado Castillo
Secretario Relator
FS/RC/ZR/SD/rag.

NOTA: Documento firmado digitalmente.

[58] Fojas 2061 a 2063.