



Ministerio de
Economía
y Finanzas

MENDOZA MELGAR
Cesar Arturo FAU
20131370645 soft
Fecha: 21/03/2025
11:05:17
Motivo: En señal de
conformidad



Tribunal Fiscal

N° 02442-11-2025

EXPEDIENTE N° : 1780-2024
INTERESADO :

ASUNTO : Impuesto a la Renta y Multa
PROCEDENCIA : Chimbote
FECHA : Lima, 14 de marzo de 2025

VISTA la apelación parcial¹ interpuesta por

con RUC
N° contra la Resolución N° de 26 de diciembre de 2023, emitida por la
Intendencia Nacional de Impugnaciones de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración
Tributaria - SUNAT, en el extremo que declaró infundada la reclamación formulada contra la Resolución de
Determinación N° emitida por Impuesto a la Renta del ejercicio 2020, y la Resolución de
Multa N° girada por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código
Tributario.

CONSIDERANDO:

Que la recurrente sostiene que la resolución apelada debe ser declarada nula debido a que no se encuentra suficientemente motivada, advirtiendo que la Administración vulneró los principios que rigen el procedimiento administrativo, como el debido procedimiento, presunción de veracidad, verdad material e impulso de oficio.

Que refiere que es una empresa de servicios de saneamiento que abastece de agua potable y brinda el servicio de alcantarillado a las poblaciones de Chimbote, Nuevo Chimbote, Casma y Huarmey, para lo cual capta el agua natural de los pozos de su propiedad, así como de los ríos, la cual luego es sometida a tratamiento químico y convertida en agua potable, siendo finalmente distribuida a los usuarios.

Que menciona que la contabilización de la depreciación es un requisito que no resulta exigible para los activos que califican como edificios y construcciones, los cuales únicamente deben ser depreciados en línea recta, aplicando una tasa de 5% anual, advirtiendo que el anotado requisito solo resultaba obligatorio para la depreciación de los activos fijos señalados en el inciso b) del artículo 22 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que para sustentar su posición cita las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 00387-1-2021 y 05897-9-2021 y los Informes N° 000090-2023-SUNAT/7T0000 y 000093-2023-SUNAT/7T0000.

Que por su parte, la Administración señala que como resultado de la fiscalización parcial practicada a la recurrente, reparó la base imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2020, por no cumplir con el requisito de contabilización de la depreciación en el ejercicio fiscalizado; asimismo, detectó la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario.

¹ Cabe indicar que, en el escrito de apelación, si bien la recurrente impugna la Resolución N° se observa que aquella no ha formulado argumentos vinculados a cuestionar las Resoluciones de Multa N° giradas por las infracciones tipificadas en los numerales 5 y 10 del artículo 175 del Código Tributario.



Ministerio de
Economía
y Finanzas

EZETA CARPIO Sergio
Pío Victor FAU
20131370645 soft
Fecha: 20/03/2025
09:50:31
Motivo: Soy el autor del
documento



Ministerio de
Economía
y Finanzas

FUENTES BORDA Jesus
Edwin FAU 20131370645 soft
Fecha: 20/03/2025 09:54:04
Motivo: Soy el autor del
documento



Ministerio de
Economía
y Finanzas

DIAZ TENORIO Diego
Arturo FAU
20131370645 soft
Fecha: 20/03/2025
10:45:23
Motivo: Soy el autor del
documento



Tribunal Fiscal

N° 02442-11-2025

Que con Carta N° (foja 309) y Requerimiento N° (fojas 289 y 290), la Administración inició a la recurrente un procedimiento de fiscalización parcial del Impuesto a la Renta del ejercicio 2020, señalando como elemento del tributo a fiscalizar al costo de ventas, siendo que los aspectos contenidos en el elemento a fiscalizar eran todos los correspondientes al costo de ventas.

Que como resultado de dicho procedimiento se emitieron, entre otros, la Resolución de Determinación N° (fojas 322 a 326), por Impuesto a la Renta del ejercicio 2020, y la Resolución de Multa N° (fojas 310 a 312), por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario.

Que en tal sentido, la materia controvertida consiste en determinar si dichos valores se encuentran arreglados a ley, siendo que previamente corresponde emitir pronunciamiento respecto al vicio de nulidad alegado por la recurrente.

Nulidad

Que al respecto cabe señalar que de la revisión de la resolución apelada se verifica que la Administración ha emitido pronunciamiento respecto a cada uno de los alegatos planteados por la recurrente, motivando de forma suficiente el sustento de sus acotaciones e identificado de forma precisa los hechos que sustentan las infracciones imputadas, siendo cuestión distinta que aquella se adhiera a una posición que difiere de la expuesta por la Administración, lo que no constituye una causal que amerite declarar la nulidad de la referida resolución ni acredita la vulneración de los principios identificados por esta, por lo que corresponde desestimar la nulidad deducida en dicho extremo.

Resolución de Determinación N°

Que del Anexo N° 2 a la Resolución de Determinación N° (fojas 325 y 326), se advierte que la Administración reparó la base imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2020, por concepto de "Depreciación del activo fijo", por el importe de S/ 16 506 962,00, toda vez que la recurrente no acreditó la contabilización de la depreciación deducida en dicho ejercicio.

Que según el artículo 20 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF, modificado por Decreto Legislativo N° 1112², la renta bruta está constituida por el conjunto de ingresos afectos al impuesto que se obtenga en el ejercicio gravable, siendo 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 sustentado con comprobantes de pago.

Que el inciso f) del artículo 37 de la citada ley prevé que a fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deducirá de la renta bruta las depreciaciones por desgaste u obsolescencia de los bienes de activo fijo y las mermas y desmedros de existencias debidamente acreditados.

Que el artículo 38 de la referida ley dispone 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 dicha ley.

Que el artículo 39 de la mencionada ley, modificada por Ley N° 29342³, establece que los edificios y construcciones se depreciarán a razón del cinco por ciento (5%) anual.

Que el artículo 40 de la anotada ley establece 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

² Publicado el 29 de junio de 2012.

³ Publicada el 7 de abril de 2009.



Tribunal Fiscal

N° 02442-11-2025

que en ningún caso se podrá autorizar porcentajes de depreciación mayores a los contemplados en el reglamento.

Que conforme con el artículo 41 de la aludida ley, modificado por Decreto Legislativo N° 1112, las depreciaciones se calcularán sobre el costo de adquisición, producción o construcción, o el valor de ingreso al patrimonio de los bienes, o sobre los valores que resulten del ajuste por inflación del balance efectuado conforme a las disposiciones legales en vigencia.

Que por su parte, el inciso a) del artículo 22 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 122-94-EF, modificado por Decreto Supremo N° 136-2011-EF, establece que de conformidad con el artículo 39 de la ley, los edificios y construcciones solo serán depreciados mediante el método de línea recta, a razón de 5% anual.

Que el inciso b) del indicado artículo 22 de la norma reglamentaria establece cuál es el porcentaje de depreciación máximo que corresponde a los demás bienes afectados a la producción de rentas gravadas de la tercera categoría, distintos a edificios y construcciones.

Que el segundo párrafo del inciso b) del mismo artículo 22 establece que la depreciación aceptada tributariamente será aquella que se encuentre contabilizada dentro del ejercicio gravable en los libros y registros contables, siempre que no exceda el porcentaje máximo establecido en dicha tabla para cada unidad del activo fijo, sin tener en cuenta el método de depreciación aplicado por el contribuyente.

Que por su parte, el inciso f) del citado artículo, modificado por Decreto Supremo N° 134-2004-EF, establece que los deudores tributarios deberán llevar un control permanente de los bienes del activo fijo en el Registro de Activos Fijos, y que la SUNAT mediante Resolución de Superintendencia determinará los requisitos, características, contenido, forma y condiciones en que deberá llevarse el citado Registro.

Que este Tribunal ha dejado establecido en la Resolución N° 04277-1-2015 "(...) que para efectos de determinar la renta neta gravada, la depreciación de los bienes del activo fijo, distintos de edificios y construcciones, es deducible a partir del mes en que los bienes sean utilizados en la generación de rentas gravadas, la cual será calculada considerando el porcentaje máximo que establece la tabla incluida en el inciso b) del artículo 22 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, sobre el valor de adquisición o producción de dichos bienes o sobre los valores que resulten del ajuste por inflación del balance efectuado conforme a las disposiciones legales, la que a su vez, debe contabilizarse dentro del ejercicio gravable en los libros y registros contables a fin que se lleve su control e imputación al activo fijo respectivo".

Que asimismo, en la Resolución N° 00034-3-2022, este Tribunal ha señalado que "(...) la contabilización de la depreciación es una exigencia para aquellos bienes del activo fijo distintos a edificios y construcciones (contenidos en la tabla del inciso b) del artículo 22), por lo que contrariamente a lo señalado por la Administración, para efectos de aceptar tributariamente la depreciación de edificios y construcciones a la que alude el inciso a) del referido artículo 22, no se requiere que esta se encuentre contabilizada".

Que de lo expuesto en las normas y criterios jurisprudenciales citados se desprende que la contabilización de la depreciación es una exigencia que resulta aplicable únicamente para aquellos bienes del activo fijo distintos a edificios y construcciones.

Que siendo ello así, en primer lugar es necesario que la Administración identifique la naturaleza de los activos fijos de los contribuyentes, estableciendo con precisión si su depreciación se rige por lo previsto en el inciso a) del artículo 22 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta o si en realidad corresponde remitirse a lo dispuesto en el inciso b) del anotado artículo, siendo que, como resultado de dicho análisis diferenciado se podría evaluar si el requisito de la contabilización de la depreciación resulta o no exigible.

Que a través del Punto 2 del Requerimiento N° (fojas 300 y 301), la Administración comunicó a la recurrente que de la revisión de su Registro de Activos Fijos correspondiente al ejercicio 2020 había verificado que en dicho ejercicio se registró depreciación por el importe total de S/ 16 914



Tribunal Fiscal

Nº 02442-11-2025

272,00, por lo que solicitó acreditar por escrito, con la documentación sustentatoria y la base legal correspondiente, el cumplimiento de los requisitos previstos en la normatividad aplicable a efectos de deducir como gasto el importe correspondiente a la anotada depreciación.

Que en el Punto 2 del Resultado del Requerimiento N° (fojas 304 a 308), la Administración detectó que el Registro de Activos Fijos correspondiente al ejercicio 2020 había sido legalizado el 16 de marzo de 2022 ante el notario lo que evidenciaba que la depreciación deducida en la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2020 no se encontraba contabilizada en tal registro al momento de presentar la declaración jurada correspondiente a dicho tributo y ejercicio, reparando el importe de depreciación ascendente a S/ 16 914 272,00.

Que ahora bien, cabe precisar que en el Anexo N° 2 de la Resolución de Determinación N° (foja 325), se dejó constancia que la recurrente aceptó parcialmente el citado reparo por el importe de S/ 407 310,00, con la presentación de la declaración jurada rectificatoria del Impuesto a la Renta del ejercicio 2020 - Formulario Virtual PDT 710 N° (fojas 192 a 204), por lo que el importe del reparo se redujo a la suma de S/ 16 506 962,00.

Que se aprecia que la Administración reparó la depreciación deducida por la recurrente debido a que la legalización del Registro de Activos Fijos fue extemporánea, esto es, el 16 de marzo de 2022 (foja 506) y, por ende, no se habría cumplido con el requisito previsto en el inciso b) del artículo 22 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta referido a que la depreciación aceptada tributariamente será aquella que se encuentre contabilizada dentro del ejercicio gravable en los libros y registros contables, alegando la recurrente que dicho requisito no alcanza a los bienes a que se refiere el inciso a) del artículo 22 del citado reglamento, es decir, edificios y construcciones, habiendo presentado durante la fiscalización abundante documentación que sustentaría su dicho.

Que no obstante, se verifica que la Administración llegó a dicha conclusión sin previamente corroborar si los activos de la recurrente se depreciaban conforme al citado inciso b) o si en realidad correspondían a activos que tenían la condición de "edificios y construcciones", cuya depreciación no requería encontrarse contabilizada para ser deducida.

Que en efecto, no se aprecia que la Administración hubiese analizado de forma conjunta la documentación presentada por la recurrente durante la tramitación del procedimiento de fiscalización, máxime cuando en adición al Registro de Activos Fijos del ejercicio 2020 se adjuntó documentación complementaria que habría permitido a la Administración identificar la naturaleza de los activos involucrados, tales como el detalle en formato Excel de los activos fijos observados, copias escaneadas en archivo PDF de contratos de obras, actas de recepción, liquidación financiera de obras, presupuestos analíticos y actas de transferencia patrimonial correspondientes a dichos activos (documentación obrante en el CD inserto a foja 427)⁴, limitando su análisis a verificar cuál fue la fecha de legalización del Registro de Activos Fijos presentado por la recurrente.

Que siendo ello así, se aprecia que la Administración consideró que todos los activos fijos de la recurrente debían cumplir con el requisito de contabilización sin haber evaluado previamente su naturaleza o descripción a efectos de aplicar correctamente el tratamiento tributario establecido en el glosado artículo 22 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que en dicho contexto, se colige que la conclusión a la que arriba la Administración, referida a que la recurrente dedujo gastos por depreciación que no se encontraban contabilizados no se encuentra debidamente sustentada, advirtiéndose que pese a que la Administración tuvo a su disposición documentación que le habría permitido corroborar o negar tal circunstancia, omitió valorar el acervo

⁴ La Administración da cuenta que la recurrente presentó la referida documentación en el Resultado del Requerimiento N° (fojas 307 y 308).



Tribunal Fiscal

N° 02442-11-2025

probatorio proporcionado por aquella y tampoco adoptó medidas complementarias que le hubiesen permitido sustentar su acotación.

Que en tal sentido, corresponde levantar dicho reparo y revocar la resolución apelada en este extremo, debiendo la Administración efectuar la reliquidación correspondiente de la resolución de determinación impugnada⁵.

Resolución de Multa N°

Que la Resolución de Multa N° (fojas 310 a 312), fue emitida por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, en relación con la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2020.

Que el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, modificado por Decreto Legislativo N° 1311⁶, establece que constituye infracción no incluir en las declaraciones ingresos y/o remuneraciones y/o retribuciones y/o rentas y/o patrimonio y/o actos gravados y/o tributos retenidos o percibidos, y/o aplicar tasas o porcentajes o coeficientes distintos a los que les corresponde en la determinación de los pagos a cuenta o anticipos, o declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias en las declaraciones, que influyan en la determinación y el pago de la obligación tributaria, y/o que generen aumentos indebidos de saldos o pérdidas tributarias o créditos a favor del deudor tributario y/o que generen la obtención indebida de Notas de Crédito Negociables u otros valores similares.

Que toda vez que la Resolución de Multa N° se sustenta en el reparo contenido en la Resolución de Determinación N° emitida por Impuesto a la Renta del ejercicio 2020, y que esta instancia ha revocado el referido reparo, corresponde emitir pronunciamiento en similar sentido y, por lo tanto, revocar la resolución apelada en este extremo, a fin de que la Administración efectúe la reliquidación de la citada sanción.

Que el informe oral se llevó a cabo con la presencia de los representantes de ambas partes, conforme se aprecia de la constancia que obra a foja 496.

Con los vocales Ezeta Carpio, Fuentes Borda y Díaz Tenorio, e interviniendo como ponente el vocal Ezeta Carpio.

RESUELVE:

REVOCAR la Resolución N° de 26 de diciembre de 2023, en el extremo impugnado, debiendo la Administración proceder conforme con lo expuesto en la presente resolución.

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

EZETA CARPIO
VOCAL PRESIDENTE

FUENTES BORDA
VOCAL

DÍAZ TENORIO
VOCAL

Mendoza Melgar
Secretario Relator
EC/MM/IS/PI/rsc.

Nota: Documento firmado digitalmente

⁵ Se dispone que el anotado valor debe ser reliquidado debido a que además contiene dentro de su cálculo reparos que sí fueron aceptados por la recurrente.

⁶ Publicado el 30 diciembre de 2016.