



Tribunal Fiscal

N° 01130-1-2024

EXPEDIENTE N° : 903-2023
INTERESADO :
ASUNTO : Multa
PROCEDENCIA : Lima
FECHA : Lima, 5 de febrero de 2024

VISTA la apelación interpuesta por
con RUC N° contra la Resolución N° de 15 de setiembre de 2022, emitida
por la Intendencia Nacional de Impugnaciones de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de
Administración Tributaria - SUNAT, que declaró infundada la reclamación formulada contra 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 para determinar la existencia de una infracción la Administración debe cumplir con el principio de certeza, simplicidad y verdad material, según el cual los actos de la Administración deben ser claros y precisos, identificar la infracción y sanción aplicable y los recursos que proceden frente a una actuación ilegal de la Administración. Agrega que la Administración se ha limitado a determinar la supuesta existencia de una infracción tributaria, sin evaluar la aplicación de la sanción de acuerdo con el principio de legalidad, omitiendo cumplir con lo dispuesto por el artículo 18 del Decreto Legislativo N° 299. Añade que en la instancia de reclamación desconoce el principio de predictibilidad o confianza administrativa, según el cual la autoridad administrativa debe brindar información veraz, completa y confiable sobre cada procedimiento, de forma que el administrado pueda comprender los requisitos, trámites, duración estimada y resultados posibles que podría obtener. Afirma que la Administración se debe someter al ordenamiento jurídico vigente y no puede actuar arbitrariamente.

Que alega que el artículo 18 del Decreto Legislativo N° 299 estableció la posibilidad de que el contribuyente rectifique su declaración sin que se aplique sanciones, «si en el transcurso del contrato se incumpliera con alguno de los requisitos señalados en el párrafo anterior».

Que aduce que la Administración se ha limitado a verificar la existencia de la presentación de dos declaraciones juradas por el mismo periodo y tributo, sin considerar que se encontraba obligada a rectificar lo declarado inicialmente (5 de marzo de 2015), debido a que los hechos que motivaron la aludida rectificación ocurrieron el 5 diciembre de 2016, por lo que es incorrecto señalar que la declaración inicial contiene una omisión o determinación incorrecta de la obligación tributaria, no existiendo razones objetivas ni legales para configurar la infracción tipificada en el artículo 178, numeral 1 del Código Tributario.

Que invoca la Sentencia de Casación N° 13233-2014-LIMA, que señala que la objetividad a que se refiere el artículo 165 del Código Tributario está dirigida a la autoridad administrativa tributaria, a fin que cuando determine una infracción lo haga de forma objetiva, atendiendo al principio de seguridad, lo que significa que las infracciones administrativas tributarias se determinan tomando en consideración los elementos del tipo fijados en la norma legal, que pueden incluir elementos objetivos y subjetivos, de modo que la intencionalidad debe ser evaluada cuando forme parte de la descripción de la conducta sancionada, a efectos de garantizar el principio de tipicidad, legalidad y responsabilidad en materia sancionatoria en el Estado Constitucional de Derecho.

Que afirma que la resolución apelada adolece de motivación, pues realizó un análisis aislado de la Cláusula Décimo Tercera de su contrato y la compara con el segundo párrafo del artículo 18 del Decreto Legislativo



Tribunal Fiscal

N° 01130-1-2024

N° 299, cuando debió realizar una evaluación integral del contrato, y así advertir que su Cláusula Quinta estableció que el plazo era de cumplimiento forzoso, asimismo, en la Cláusula Octava se señaló que existía la obligación de pagar el total de las 84 cuotas pactadas a la institución financiera que otorga el financiamiento, por lo que, en concordancia con la Cláusula Décima, la opción de compra solo podía ser ejercida después del pago de la última cuota pactada, ya sea al finalizar el pago de las 84 cuotas pactadas, o al momento de anticipar el pago total de la deuda, evidenciándose que el contrato fue redactado de acuerdo con lo establecido en el Decreto Legislativo N° 299, en tal sentido, la resolución apelada no se encuentra arreglada a ley.

Que por su parte, la Administración sostiene que la emisión de la resolución de multa impugnada resulta arreglada a ley, y que no resulta aplicable la normatividad especial regulada en el segundo párrafo del artículo 18 del Decreto Legislativo N° 299, toda vez que la opción de compra ejercida por la recurrente antes del término del contrato, no implicaba un incumplimiento contractual, si no el ejercicio legítimo de su opción de compra en la oportunidad acordada contractualmente, esto es, durante la vigencia del contrato de arrendamiento financiero suscrito con la entidad bancaria.

Que de conformidad con el inciso a) del artículo 59 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por el Decreto Supremo N° 133-2013-EF, por el acto de la determinación de la obligación tributaria el deudor tributario verifica la realización del hecho generador de la obligación tributaria, señala la base imponible y la cuantía del tributo.

Que según el numeral 1 del artículo 88 del citado código, la declaración tributaria es la manifestación de hechos comunicados a la Administración en la forma y lugar establecidos por ley, reglamento, resolución de superintendencia o norma de rango similar, la cual podrá constituir la base para la determinación de la obligación tributaria. Asimismo, dispone que los deudores tributarios deberán consignar en su declaración, en forma correcta y sustentada, los datos solicitados por la Administración y que se presume sin admitir prueba en contrario, que toda declaración tributaria es jurada.

Que el numeral 2 del mismo artículo establece que la declaración referida a la determinación de la obligación tributaria podrá ser sustituida dentro del plazo de presentación de la misma. Vencido éste, la declaración podrá ser rectificada, dentro del plazo de prescripción, presentando para tal efecto la declaración rectificatoria respectiva. Transcurrido el plazo de prescripción no podrá presentarse declaración rectificatoria alguna. Asimismo, precisa que la declaración rectificatoria surtirá efecto con su presentación siempre que determine igual o mayor obligación. En caso contrario, surtirá efectos si dentro de un plazo de 45 días hábiles siguientes a su presentación la Administración no emitiera pronunciamiento sobre la veracidad y exactitud de los datos contenidos en ella, sin perjuicio de la facultad de la Administración de efectuar la verificación o fiscalización posterior.

Que el primer párrafo del artículo 165 del mismo código establece que la infracción será determinada en forma objetiva y sancionada administrativamente con penas pecuniarias, comiso de bienes, internamiento temporal de vehículos, cierre temporal de establecimiento u oficina de profesionales independientes y suspensión de licencias, permisos, concesiones o autorizaciones vigentes otorgadas por entidades del Estado para el desempeño de actividades o servicios públicos.

Que de acuerdo con el numeral 1 del artículo 178 del mismo código, constituye infracción relacionada con el cumplimiento de las obligaciones tributarias el 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 de otro lado, conforme con el artículo 1 de la Ley del Arrendamiento Financiero, aprobada por el Decreto Legislativo N° 299, se considera arrendamiento financiero al contrato mercantil que tiene por objeto la locación de bienes muebles o inmuebles de parte de la empresa locadora para el uso de la arrendataria,



Tribunal Fiscal

N° 01130-1-2024

pactándose como retribución el pago de cuotas periódicas, y con la opción a favor de esta última, de comprar dichos bienes por un valor pactado.

Que el artículo 18 del indicado decreto legislativo, sustituido por el artículo 6 de la Ley N° 27394 publicada el 30 de diciembre de 2000, dispone que, para efectos tributarios, los bienes objeto de arrendamiento financiero se consideran activo fijo del arrendatario y se registrarán contablemente de acuerdo a las Normas Internacionales de Contabilidad, indicando que la depreciación se efectuará conforme a lo establecido en la Ley del Impuesto a la Renta. Agrega que excepcionalmente se podrá aplicar como tasa de depreciación máxima anual aquella que se determine de manera lineal en función a la cantidad de años que comprende el contrato, siempre que éste reúna las siguientes características: 1. Su objeto exclusivo debe consistir en la cesión en uso de bienes muebles o inmuebles, que cumplan con el requisito de ser considerados costo o gasto para efectos de la Ley del Impuesto a la Renta; 2. El arrendatario debe utilizar los bienes arrendados exclusivamente en el desarrollo de su actividad empresarial; 3. Su duración mínima ha de ser de 2 o de 5 años, según tengan por objeto bienes muebles o inmuebles, respectivamente. Este plazo podrá ser variado por decreto supremo; 4. La opción de compra sólo podrá ser ejercitada al término del contrato.

Que la anotada norma precisa que, si en el transcurso del contrato se incumpliera con alguno de los requisitos señalados en el párrafo anterior, el arrendatario deberá rectificar sus declaraciones juradas anuales del Impuesto a la Renta y reintegrar el impuesto correspondiente más el interés moratorio, sin sanciones. La resolución del contrato por falta de pago no originará la obligación de reintegrar el impuesto ni rectificar las declaraciones juradas antes mencionadas. Agrega que el arrendador considerará la operación de arrendamiento financiero como una colocación de acuerdo a las normas contables pertinentes. En los casos en que el bien cuyo uso se cede haya sido objeto de una previa transmisión, directa o indirecta, por parte del cesionario al cedente, el cesionario debe continuar depreciando ese bien en las mismas condiciones y sobre el mismo valor anterior a la transmisión.

Que el artículo 7 de la Ley N° 27394, estableció que la modificación del artículo 18 del Decreto Legislativo N° 299, dispuesta por el artículo 6 de dicha ley, se aplicará a los contratos de arrendamiento financiero que se celebren a partir de 1 de enero de 2001, como sucede en el caso de autos (fojas 137 a 161).

Que mediante la Resolución N° 12988-1-2009, que constituye jurisprudencia de observancia obligatoria, este Tribunal estableció que la presentación de una declaración jurada rectificatoria en la que se determine una obligación tributaria mayor a la que originalmente fue declarada por el deudor tributario acredita la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, modificado por Decreto Legislativo N° 953.

Que en cuanto al tratamiento de la depreciación acelerada dispuesta por el Decreto Legislativo N° 299, este Tribunal en la Resolución N° 00986-4-2006 ha señalado que, en principio, el régimen de la depreciación de los bienes objeto de arrendamiento financiero debe seguir las reglas generales dispuestas en la Ley del Impuesto a la Renta y su reglamento, esto es que para efecto de deducir como gasto la depreciación se requerirá no superar el tope del porcentaje de depreciación aplicable y estar contabilizada en los libros y registros contables. No obstante, el segundo párrafo del artículo 18 del Decreto Legislativo N° 299, modificado por la Ley N° 27394, regula un tratamiento de depreciación diferenciado del establecido en el primer párrafo del mismo artículo, toda vez que dispone que, excepcionalmente, cuando los contratos de arrendamiento financiero cumplan con diversas características señaladas en dicho párrafo, los bienes sujetos a dichos contratos de arrendamiento financiero podrán ser depreciados en función a la cantidad de años que comprende el contrato.

Que con base en las normas glosadas, se tiene que el segundo párrafo del artículo 18 del Decreto Legislativo N° 299 establece un tratamiento especial respecto a la depreciación de bienes objeto de arrendamiento financiero, el cual se encuentra condicionado al cumplimiento de los requisitos antes enunciados, entre ellos que: «la opción de compra sólo podrá ser ejercitada al término del contrato».

Que ante el eventual incumplimiento en el transcurso del contrato, de alguno de los requisitos que otorgaron el derecho al referido tratamiento especial, el mismo artículo establece de manera imperativa que el arrendatario debe rectificar sus declaraciones juradas anuales del Impuesto a la Renta, reintegrando el



Tribunal Fiscal

N° 01130-1-2024

impuesto correspondiente más el interés moratorio, situación que, según lo propia norma, se encuentra exenta de sanciones.

Que de lo expuesto se advierte que la no imposición de sanciones por las declaraciones rectificatorias efectuadas en cumplimiento de tal mandato, constituye una regla especial respecto de las disposiciones generales establecidas en el Código Tributario.

Que en consecuencia, dado que lo establecido en el artículo 18 del Decreto Legislativo N° 299, y en particular en su tercer párrafo, constituye una norma especial que regula el supuesto específico de los contratos de arrendamiento financiero cuyas condiciones han cambiado, debe prevalecer por sobre la norma general establecida en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, de tal manera que en el supuesto que en aplicación del tercer párrafo del artículo 18 del Decreto Legislativo N° 299 el contribuyente deba presentar una declaración jurada rectificatoria, no corresponde la aplicación de sanciones, entre ellas la mencionada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario y, por tanto, tampoco resultaría de aplicación la Resolución N° 12988-1-2009.

Que sin embargo, no basta que esta situación sea alegada sino que debe encontrarse plenamente acreditada a fin de tener certeza de que se está ante el supuesto de la norma especial.

Que al respecto, el 29 de diciembre de 2020 la Administración emitió la Resolución de Multa N° (foja 8), por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, con base en la declaración jurada rectificatoria del Impuesto a la Renta del ejercicio 2014, presentada con Formulario 702 N° (foja 9), por S/16 470,00 más intereses.

Que mediante escrito de 26 de enero de 2021 (fojas 3 a 6), la recurrente formuló reclamación contra la citada Resolución de Multa N° argumentando que presentó la declaración rectificatoria del Impuesto a la Renta del ejercicio 2014, para reintegrar el Impuesto a la Renta vinculado a la depreciación acelerada que tomó en virtud del contrato de arrendamiento financiero que suscribió con el Banco Interamericano de Finanzas en el año 2011 y que resultaba aplicable el tercer párrafo del artículo 18 del Decreto Legislativo N° 299, asimismo, adjuntó el Testimonio de Escritura Pública de "Precancelación y ejercicio de opción de compra de arrendamiento financiero" (fojas 16 a 20), así como su constancia de inscripción en el Registro de Predios (fojas 24 y 25).

Que la citada reclamación fue declarada infundada mediante la Resolución de Intendencia N° de 30 de junio de 2021 (fojas 46 a 52), la que fue apelada por la recurrente, habiéndose emitido al respecto la Resolución del Tribunal Fiscal N° 09313-1-2021 de 22 de octubre de 2021 (fojas 82 a 84), que revocó la mencionada Resolución de Intendencia N° y ordenó a la Administración realizar las indagaciones pertinentes a fin de determinar si en el presente caso se cumplían las condiciones para aplicar el tercer párrafo del artículo 18 del Decreto Legislativo N° 299.

Que en cumplimiento de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 09313-1-2021, el 27 de junio de 2022 la Administración notificó¹ a la recurrente el Requerimiento de Fondo N° (fojas 129 a 131), y le solicitó que presentara copia, entre otros, de documentación vinculada al arrendamiento financiero alegado, así como, un análisis de las deducciones y adiciones de la liquidación del Impuesto a la Renta de los ejercicios 2014 y 2016.

Que en respuesta, el 8 de julio de 2022 la recurrente presentó por Mesa de Partes Virtual con Expediente N° (fojas 133 a 290), el Testimonio de Escritura Pública de 23 de diciembre de 2011, Acta de Junta General de Accionistas de 5 de diciembre de 2016, copia del Libro de Activo Fijo del 2014, Libro Diario, Libro Mayor, Libro inventarios y Balances; y un análisis de las adiciones y deducciones respecto de la determinación del Impuesto a la Renta de los ejercicios 2014 y 2016.

Que mediante la resolución apelada (fojas 291 a 294), la Administración dio cuenta de los descargos y documentación proporcionada por la recurrente, y señaló, que de su evaluación, del "Contrato de Compraventa con "Cláusula Adicional de Arrendamiento Financiero", celebrado entre la recurrente y el

¹ De conformidad con el inciso b) del artículo 104 del Código Tributario (foja 132).



Tribunal Fiscal

N° 01130-1-2024

BanBif, verificaba que las partes acordaron que la opción de compra del Inmueble inscrito en la Partida N° podía ser ejercida durante la vigencia del contrato, es decir, de acuerdo a las cláusulas pactadas la recurrente tenía el derecho de ejercer la opción de compra no únicamente al término del contrato, sino antes del término del mismo, en tal sentido, concluyó que la recurrente no cumplió las condiciones especiales señaladas en el segundo párrafo del artículo 18 del Decreto Legislativo N° 299, que exigía, entre otras, que la opción de compra pactada solo pueda ser ejercida al término del contrato, por lo que no correspondía aplicar lo dispuesto en el tercer párrafo del citado artículo, en consecuencia, la emisión de la resolución de multa reclamada se encontraba conforme a ley.

Que en tal sentido, en la presente instancia corresponde determinar si la Resolución de Multa N° ha sido emitida conforme a ley, para cual se deberá establecer si la recurrente cumplía con las condiciones para aplicar lo dispuesto en el tercer párrafo del artículo 18 del Decreto Legislativo N° 299.

Que el segundo párrafo del artículo 18 del Decreto Legislativo N° 299 establece un tratamiento especial respecto a la depreciación de bienes objeto de arrendamiento financiero, el cual se encuentra condicionado al cumplimiento de los requisitos enunciados en dicho artículo, entre ellos que: «la opción de compra sólo podrá ser ejercitada al término del contrato».

Que obra de fojas 137 a 161, el Contrato de Compra-Venta y Arrendamiento Financiero o Leasing suscrito el 23 de diciembre de 2012, entre la recurrente y el Banco Interamericano de Finanzas – BanBif, respecto del inmueble ubicado en

inscrito en la Partida Electrónica N° del Registro de Propiedad inmueble de Lima, mediante el cual las partes pactaron la celebración del leasing inmobiliario por el precio de \$387 000,00, por un plazo de 84 meses, pactando además que el inmueble materia del contrato sería destinado al uso exclusivo para fines propios de la actividad de la recurrente.

Que asimismo, de la Cláusula Décimo Tercera del referido contrato se aprecia que las partes pactaron que el arrendador concede a la arrendataria la opción de compra sobre el inmueble objeto del contrato, siendo que: *“dicha opción podrá ser ejercida durante la vigencia del contrato, pero solo surtirá efecto después del pago de la última cuota del presente contrato de arrendamiento financiero”*.

Que obra en autos también el Testimonio de Escritura Pública de “Precancelación y ejercicio de opción de compra de arrendamiento financiero” del 27 de diciembre de 2016 (fojas 16 a 19), de donde se aprecia que antes que venza el plazo del contrato la arrendataria hizo uso de la opción de compra, cancelando las cuotas por vencer así como el monto de la opción de compra pactada en el contrato.

Que de lo expuesto se verifica que desde la celebración del contrato las partes acordaron que la opción de compra no se ejercería necesariamente al finalizar el plazo del contrato, sino que podía ejercerse antes, como efectivamente se hizo en este caso conforme se aprecia del contrato de “Precancelación y ejercicio de opción de compra de arrendamiento financiero”.

Que siendo así, se tiene que la recurrente no cumple con el requisito establecido en el numeral 4 segundo párrafo del artículo 18 del Decreto Legislativo N° 299, que establece que “la opción de compra sólo podrá ser ejercitada al término del contrato”, dado que la recurrente tenía la posibilidad de ejercer la opción de compra no solo al término del contrato sino durante el transcurso de este, como efectivamente hizo.

Que en tal sentido, la recurrente no se encontraba en el supuesto de excepción previsto en el mencionado segundo párrafo del artículo 18 del Decreto Legislativo N° 299, por lo que no le alcanza lo dispuesto en el tercer párrafo de la referida norma referido a la imposición de sanciones por la presentación de la declaración rectificatoria.

Que tal como se indicó, la condición para la no imposición de sanciones requería previamente cumplir con los requisitos del supuesto de excepción de la norma, lo que no ocurre en el caso de autos, tomando en cuenta que, conforme a lo pactado, la recurrente podía ejercer la opción de compra durante el plazo del contrato y no solo al final.



Tribunal Fiscal

N° 01130-1-2024

Que esto no se ve enervado por lo dispuesto en las cláusulas quinta y décima del contrato, ya que si bien en la Cláusula Quinta se indica que el plazo del contrato es forzoso para ambas partes, el segundo párrafo de la misma señala que la arrendataria podrá efectuar la cancelación anticipada del arrendamiento financiero, por lo que quedó expresamente pactado que la arrendataria podía modificar el plazo del contrato. En cuanto a la Cláusula Décima, la misma establece las consecuencias por el incumplimiento del contrato, lo que no enerva lo señalado precedentemente.

Que de acuerdo a lo expuesto, se concluye que no resulta de aplicación lo dispuesto en el tercer párrafo del artículo 18 del Decreto Legislativo N° 299, en consecuencia, no existe impedimento para la imposición de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, por lo que el proceder de la Administración se encuentra conforme a derecho, no siendo atendibles las alegaciones relacionadas a la vulneración del principio de legalidad, en tal sentido, corresponde confirmar la resolución apelada.

Que en cuanto a que es incorrecto señalar que la declaración inicial contiene una omisión o determinación incorrecta de la obligación tributaria, no existiendo razones objetivas ni legales para configurar la infracción tipificada en el artículo 178, numeral 1 del Código Tributario, cabe indicar que al haberse concluido en esta instancia que la recurrente no se encontraba en el supuesto previsto en el segundo párrafo del artículo 18 del Decreto Legislativo N° 299, no le correspondía seguir el tratamiento tributario establecido en la referida norma, por lo que la rectificatoria presentada no responde a un cambio en las condiciones que justifique la no imposición de sanciones, por lo que tales argumentos no resultan atendibles.

Que respecto de la Sentencia de Casación N° 13233-2014-LIMA, esta hace referencia a los elementos del tipo fijados en la norma legal, que pueden incluir elementos objetivos y subjetivos, de modo que la intencionalidad debe ser evaluada cuando forme parte de la descripción de la conducta sancionada, situación que no ocurre en el caso de autos por cuanto la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario no recoge la intencionalidad como elemento del tipo infractor, en la tal sentido, lo alegado no resulta atendible.

Que con relación a que la resolución apelada adolece de motivación, cabe indicar que de su revisión se verifica que expone las razones de hecho y de derecho que sustentan su pronunciamiento, por lo que se encuentra debidamente motivada, siendo situación distinta que la recurrente no esté de acuerdo con los fundamentos expuestos o el análisis efectuado por la Administración, lo que no conlleva a establecer que la Administración no ha motivado debidamente su resolución y por ende, esta no se encuentre conforme a ley.

Con las vocales Zúñiga Dulanto, y con el voto discrepante de la vocal Chipoco Saldías, e interviniendo como ponente el vocal Mejía Ninacondor.

RESUELVE:

CONFIRMAR la Resolución N° de 15 de setiembre de 2022.

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

ZÚÑIGA DULANTO
VOCAL PRESIDENTA

MEJÍA NINACONDOR
VOCAL

Huertas Valladares
Secretaria Relatora (e)
MN/HV/rmh.

Nota: Documento firmado digitalmente

VOTO DISCREPANTE DE LA VOCAL CHIPOCO SALDIAS

Mi voto es por revocar la Resolución N° de 15 de setiembre de 2022 que declaró infundada la reclamación formulada contra la Resolución de Multa N° girada por la infracción



Tribunal Fiscal

N° 01130-1-2024

tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, y dejar sin efecto dicha resolución de multa, con base en los fundamentos que se exponen a continuación:

1. De acuerdo a la Resolución N° 01130-1-2024, del 5 de febrero de 2024, no existe impedimento para la imposición de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, en tanto en el caso de autos no resulta de aplicación lo dispuesto en el tercer párrafo del artículo 18 del Decreto Legislativo N° 299, por lo que procede a confirmar la Resolución N° de 15 de setiembre de 2022.

El fundamento del referido pronunciamiento es que –a tenor del Contrato de compra venta y arrendamiento financiero o leasing, de 23 de diciembre de 2012, y del Testimonio de Escritura Pública de Precancelación y ejercicio de opción de compra de arrendamiento financiero, de 27 de diciembre de 2016, celebrado entre la recurrente y el Banco Interamericano de Finanzas – BanBif– «... desde la celebración del contrato las partes acordaron que la opción de compra no se ejercería necesariamente al finalizar el plazo del contrato, sino que podía ejercerse antes, como efectivamente se hizo [...] siendo así, [...] en el presente caso la recurrente no cumplía con el requisito establecido en el numeral 4 segundo párrafo del artículo 18 del Decreto Legislativo N° 299, [...] por lo que no le alcanza lo dispuesto en el tercer párrafo de la referida norma referido a la imposición de sanciones por la presentación de la declaración rectificatoria.

2. Al respecto, conforme a lo dispuesto por el primer y segundo párrafos del artículo 7² del Decreto Legislativo N° 299 «el plazo del contrato de arrendamiento financiero será fijado por las partes, las que podrán pactar penalidades por el incumplimiento del mismo. La opción de compra de la arrendataria tendrá obligatoriamente validez por toda la duración del contrato y podrá ser ejercida en cualquier momento hasta el vencimiento del plazo contractual. El ejercicio de la opción no podrá surtir sus efectos antes de la fecha pactada contractualmente. Este plazo no está sometido a las limitaciones del derecho común».

Por su parte, el primer al tercer párrafo del artículo 18 del citado decreto legislativo disponen que:

Para efectos tributarios, los bienes objeto de arrendamiento financiero se consideran activo fijo del arrendatario y se registrarán contablemente de acuerdo a las Normas Internacionales de Contabilidad. La depreciación se efectuará conforme a lo establecido en la Ley del Impuesto a la Renta.

Excepcionalmente se podrá aplicar como tasa de depreciación máxima anual aquella que se determine de manera lineal en función a la cantidad de años que comprende el contrato, siempre que éste reúna las siguientes características:

1. Su objeto exclusivo debe consistir en la cesión en uso de bienes muebles o inmuebles, que cumplan con el requisito de ser considerados costo o gasto para efectos de la Ley del Impuesto a la Renta.
2. El arrendatario debe utilizar los bienes arrendados exclusivamente en el desarrollo de su actividad empresarial.
3. Su duración mínima ha de ser de dos (2) o de cinco (5) años, según tengan por objeto bienes muebles o inmuebles, respectivamente. Este plazo podrá ser variado por decreto supremo.
4. La opción de compra sólo podrá ser ejercitada al término del contrato.

Si en el transcurso del contrato se incumpliera con alguno de los requisitos señalados en el párrafo anterior, el arrendatario deberá rectificar sus declaraciones juradas anuales del Impuesto a la Renta y reintegrar el impuesto correspondiente más el interés moratorio, sin sanciones. La resolución del contrato por falta de pago no originará la obligación de reintegrar el impuesto ni rectificar las declaraciones juradas antes mencionadas.

3. De las disposiciones glosadas se establece que las partes del contrato de arrendamiento financiero son libres de establecer el plazo de este, siendo que, entre otros, de establecerse un plazo menor a 5 años

² De acuerdo al texto vigente antes y después de la modificación dispuesta por la Octava Disposición Complementaria Modificatoria del Decreto de Urgencia N° 013-2020.



Tribunal Fiscal

N° 01130-1-2024

para el caso de un arrendamiento financiero de un bien inmueble, incurrirían –en todo caso– en el incumplimiento de uno de los requisitos que les permite hacer uso del plazo de depreciación excepcional previsto en el artículo 18 del Decreto Legislativo N° 299, en cuyo caso y de acuerdo al precitado artículo el arrendatario estaría obligado a reintegrar el Impuesto a la Renta que se hubiera omitido por el uso de la tasa de depreciación excepcional a que alude el segundo párrafo del artículo 18, estando exceptuado tal incumplimiento de la sanción correspondiente.

Asimismo, se establece que la opción de compra puede ser ejercida en cualquier momento hasta el vencimiento del plazo contractual, sin embargo, tal ejercicio de la opción no surtirá efectos antes de la fecha pactada contractualmente.

Tal conclusión se desprende de una interpretación sistemática³ de lo dispuesto por el artículo 7 del del Decreto Legislativo N° 299, –en virtud del cual «La opción de compra de la arrendataria tendrá obligatoriamente validez por toda la duración del contrato y podrá ser ejercida en cualquier momento hasta el vencimiento del plazo contractual. El ejercicio de la opción no podrá surtir sus efectos antes de la fecha pactada contractualmente»– con lo dispuesto por el numeral 4 del artículo 18 del mismo cuerpo de leyes –según el cual «La opción de compra sólo podrá ser ejercitada al término del contrato»–.

Teniendo en cuenta que el principio que subyace a la interpretación sistemática de las normas es el de no contradicción, debiendo preferirse las interpretaciones que armonicen en desmedro de las contrapuestas o discordantes a fin que el sistema funcione, se tiene que la interpretación armónica de las disposiciones citadas es entender que cuando el numeral 4 del artículo 18 hace referencia a que la opción sea «ejercitada» equivale a que «surta efectos», en los términos establecidos por el artículo 7.

4. Ahora bien, conforme se aprecia de la condición quinta de la Cláusula Adicional del Contrato de Arrendamiento Financiero o Leasing, celebrado por la recurrente y el Banco Interamericano de Finanzas – BanBif (foja 142), el plazo de duración forzoso e irrevocable del contrato de arrendamiento financiero era de 84 meses para ambas partes, el que no podía concluir por ninguna razón antes del vencimiento del plazo previsto, con excepción, entre otra, del caso de cancelación anticipada que podía efectuar la arrendataria, siempre y cuando, entre otras condiciones, hubiera cancelado el pago total de las cuotas vencidas y no vencidas. Previéndose, además, que en tal supuesto, de conformidad con lo previsto en la cláusula décimo tercera, la arrendataria a partir de dicha fecha podía ejercer su derecho de opción de compra previo pago del precio de la opción de compra señalado en la cláusula antes referida.

Ahora bien, conforme se aprecia de la condición quinta de la Cláusula Adicional del Contrato de Arrendamiento Financiero o Leasing, celebrado por la recurrente y el Banco Interamericano de Finanzas – BanBif (foja 142), el plazo de duración forzoso e irrevocable del contrato de arrendamiento financiero era de 84 meses para ambas partes, el que no podía concluir por ninguna razón antes del vencimiento del plazo previsto, con excepción, entre otra, del caso de cancelación anticipada que podía efectuar la arrendataria, siempre y cuando, entre otras condiciones, hubiera cancelado el pago total de las cuotas vencidas y no vencidas. Previéndose, además, que en tal supuesto, de conformidad con lo previsto en la cláusula décimo tercera, la arrendataria a partir de dicha fecha podía ejercer su derecho de opción de compra previo pago del precio de la opción de compra señalado en la cláusula antes referida.

Asimismo, de acuerdo con la condición décimo tercera de la anotada cláusula adicional (foja 150) el arrendador concedió a la arrendataria opción de compra sobre el inmueble objeto del contrato de compra venta y arrendamiento financiero o leasing (identificado en la cláusula primera de este) por el importe de 0,50% del precio definitivo del inmueble, esto es, \$2 150,00. Se estipuló, además, que dicha opción podía ser ejercida durante la vigencia del contrato, pero solo surtiría efecto después del pago de la última cuota del contrato de arrendamiento financiero.

³ Según Rubio Correa «El método sistemático tiene dos modalidades. La primera modalidad es la del método sistemático por comparación de normas: si hay dos normas que son más o menos homogéneas en sus mandatos, comparar una con otra permite enriquecer la interpretación de una en función de la otra. Se supone que el legislador imprime los mismos principios tras las normas afines y, por consiguiente, el principio común puede clarificar el significado de cada una de ellas». Rubio Correa Marcial. Interpretación de las Normas Tributarias. Ara Editores. 2003. P. 140.



Tribunal Fiscal

N° 01130-1-2024

Por su parte, de acuerdo al numeral 1.2 de la cláusula primera de la escritura de Precancelación y Ejercicio de Opción de Compra de Arrendamiento Financiero, de fecha 27 de diciembre de 2016, (foja 17) el cliente (la recurrente, de acuerdo a la introducción de dicha escritura pública) decidió precancelar las cuotas y ejercer y pagar la opción de compra, indicándose en la cláusula segunda que el cliente se obligó a pagar al Banco Interamericano de Finanzas – BanBif la suma de \$157 434,48, constando en dicho instrumento la liquidación de precancelación del arrendamiento financiero (foja 18), estipulándose en el numeral 2.3 de la cláusula segunda que la firma del citado documento notarial por parte del banco dejaría constancia del pago y el inmueble pasaría a ser propiedad de la recurrente; verificándose al final de la referida escritura pública (foja 19) las firmas del banco y los representantes de la recurrente.

5. De acuerdo a las cláusulas contractuales glosadas la vocal que suscribe el presente voto en discordia concluye que la recurrente no incumplió la condición establecida en el numeral 4 del artículo 18 del Decreto Legislativo N° 299, habida cuenta que el ejercicio de la opción de compra y el efecto de esta se produjeron al término del contrato, tal como se estipuló contractualmente y en efecto ocurrió. Cabe indicar que tal conclusión no varía por el hecho de que el término del contrato –originalmente previsto en 7 años– se adelantara y concluyera a los 4 años, en tanto el ejercicio de la opción de compra y sus efectos se produjeron al término del contrato.
6. En tal sentido, el incumplimiento atribuido por la Administración, confirmado por la resolución en mayoría, según el cual «la recurrente debió haber acreditado el cumplimiento de las condiciones excepcionales señaladas en el segundo párrafo del artículo 18° del Decreto Legislativo antes citado, dentro de las cuales se encuentra: (...) 4. La opción de compra sólo podrá ser ejercitada al término del contrato; condición que no se advierte de lo pactado contractualmente por las partes, en la celebración del contrato de arrendamiento financiero» y que sustenta la emisión de la resolución de multa recurrida no resulta ajustado a ley.
7. Es del caso agregar, que aun en el supuesto en el que el ejercicio de la opción de compra y sus efectos se hubieran producido antes del término del contrato –supuesto no ocurrido en el caso de autos–, se habría producido un incumplimiento de lo dispuesto en el numeral 4 del artículo 18 del Decreto Legislativo N° 299 que daba lugar a la aplicación de lo señalado en el tercer párrafo de dicho artículo, esto es, la obligación del arrendatario de rectificar sus declaraciones juradas anuales del Impuesto a la Renta y de reintegrar el impuesto correspondiente más el interés moratorio, excluyéndose la aplicación de sanciones. Por lo que, en ese caso tampoco hubiera resultado procedente la Resolución de Multa N° emitida por la Administración.
8. Cabe indicar que en el caso de autos se advierte que hubo un incumplimiento, por parte de la recurrente en su condición de arrendataria, de lo dispuesto por el numeral 3 del artículo 18, toda vez que al producirse la cancelación anticipada del contrato de arrendamiento el plazo de este se redujo a menos de los 5 años que establece la mencionada disposición, razón por la cual operó lo señalado en el mencionado tercer párrafo del artículo 18, advirtiéndose de la Cédula de Consultas Preliminares (foja 12), que la recurrente procedió a rectificar la declaración jurada original presentada mediante PDT 692-R1 N° mediante el PDT 692-R1 N° (rectificatoria), apreciándose que modificó la casilla 105, relativa a deducciones para determinar la renta, eliminando el importe de S/109 799,00 declarado originalmente. Con ello, el Impuesto a la Renta – Regularización del ejercicio 2014 resultante varió de S/243 288,00 a S/276 227,00, contra el cual se dedujo los pagos a cuenta del ejercicio por S/169 393,00 (sin modificación respecto a lo consignado en la declaración original), determinando un saldo a favor del fisco ascendente a S/106 834,00 versus los S/73 895,00 declarados originalmente, contra el que dedujo el pago previo efectuado, estableciendo un importe a pagar ascendente a S/41 872,00, el que fue cancelado mediante el formulario 692 N° conforme se aprecia del Extracto de Presentaciones y Pagos de fecha 11 de febrero de 2021 (foja 11). En tal sentido, bajo tal supuesto, tampoco resultaba aplicable sanción alguna, dado que como se ha descrito la recurrente cumplió con lo previsto en el tercer párrafo del artículo 18 del Decreto Legislativo N° 299.
9. Por lo expuesto, mi voto es porque se revoque la apelada y se deje sin efecto el valor impugnado.



Tribunal Fiscal

Nº 01130-1-2024

CHIPOCO SALDÍAS
VOCAL

Huertas Valladares
Secretaria Relatora (e)
CHS/HV/rmh.

Nota: Documento firmado digitalmente