



Tribunal Fiscal

N° 08010-4-2023

como gasto las comisiones de venta en función a los departamentos entregados³¹, reconociendo para el ejercicio 2013 la deducción de la suma de S/ 496 851,00.

Que en tal sentido, el reparo materia de análisis se encuentra arreglado a ley, correspondiendo mantenerlo, y confirmar la resolución apelada en este extremo³².

Que asimismo resulta necesario señalar que la Administración ha calificado las comisiones pagadas por la recurrente, como gastos devengados en el ejercicio fiscalizado en aplicación del criterio de correlación de ingresos y gastos, reconociéndole la suma de S/ 496 851,00, tal como se aprecia del cuadro anterior, lo cual resulta conforme, toda vez que al tratarse de desembolsos de gastos directamente vinculados con la realización de la venta departamentos, correspondía que sean reconocidos en su entrega, es decir, con motivo de su venta, respecto de cada proyecto inmobiliario, por lo que su devengo debía corresponder a ese momento, tal como lo ha determinado la Administración en el cuadro precedente.

Que en cuanto a lo indicado por la recurrente en el sentido que en el supuesto que los gastos por comisiones de venta no calificaran como preoperativos deben ser considerados igualmente como devengados en el ejercicio fiscalizado, toda vez que la correlación del reconocimiento de los desembolsos en función de los ingresos obtenidos corresponde al tratamiento del costo de existencias y no al de gastos, cabe indicar que conforme se ha indicado anteriormente, la naturaleza de los desembolsos realizados por comisiones por venta de departamentos es el de gastos, el cual por el mencionado principio de correlación ha vinculado proporcionalmente los ingresos devengados con la entrega de los departamentos vendidos y las comisiones de ventas relacionadas con la venta de tales bienes, lo que se encuentra arreglado a ley, por lo que carece de sustento lo indicado por la recurrente.

Que respecto a que las mencionadas comisiones por ventas constituyen una compensación económica a favor de su personal de ventas, califica como una retribución por los servicios prestados dentro de la relación laboral (renta de quinta categoría) por lo que resultan deducibles en el ejercicio en el que se paguen, conforme con lo previsto en el inciso v) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, cabe indicar que en el caso materia de análisis no se ha cuestionado que esta comisión se preste dentro de la relación laboral, por lo que para su deducción por parte del recurrente sea necesario su pago, lo que se encuentra acreditado que ha realizado la recurrente, sino que para sus efectos de reconocimiento en el ejercicio materia de fiscalización, conforme con lo previsto en el artículo 57 de la Ley del Impuesto a la Renta, este haya tenido que encontrarse devengado, lo que de acuerdo con el análisis antes realizado no correspondía reconocer tales gastos reparados en el ejercicio fiscalizado, por lo que no resulta suficiente para su deducción que se hubiese acreditado el pago, sino que este se hubiese devengado.

Que en relación a la afirmación de la recurrente en el sentido que las comisiones por venta de departamentos reparadas, buscan premiar mediante la entrega de estos incentivos la obtención de compromisos económicos por parte del cliente a favor de la compañía mas no la conclusión de la venta del bien inmueble futuro, cabe precisar que durante el procedimiento de fiscalización afirmó que las mencionadas comisiones se otorgaban por la venta de departamentos que se ejecutarían en los diversos proyectos inmobiliarios de la recurrente, esto es, se relacionaban con la venta de tales bienes, por lo que tales gastos se encontraban asociados a los ingresos que se obtendrían por los mencionados departamentos, los cuales devengaban con la entrega a sus compradores, en tal sentido, no resulta amparable lo indicado por la recurrente.

8. Gastos en salas de venta (baja de activos) provisionados en el ejercicio 2013, no devengados en el ejercicio (S/ 198 401,00)

Que la recurrente sostiene que las erogaciones relacionadas con la construcción y acondicionamiento de las salas de venta constituyen activos fijos, de acuerdo con lo establecido en la Ley del Impuesto a la Renta.

³¹ Para este fin se ha reconocido un porcentaje de las comisiones de ventas por cada uno de los proyectos, el cual es determinado en función del total de viviendas que componen los citados proyectos comparados con el total de unidades entregadas en el ejercicio 2013.

³² Similar criterio ha sido establecido en la Resolución N° 04737-9-2021.



Tribunal Fiscal

Nº 08010-4-2023

Que releva que la Administración sostiene que no ha demostrado que los gastos incurridos califiquen como activo fijo, por lo que corresponde su reconocimiento siguiendo la correlación entre ingresos y gastos; no obstante, el reconocimiento de desembolsos en relación con los ingresos es un tratamiento aplicable al costo de existencias, por lo que incluso de verificarse que los gastos observados no califican como activo fijo, igualmente correspondería su reconocimiento en el ejercicio en que se efectuaron, puesto que los gastos por la habilitación de salas de venta no están vinculados al costo de proyectos ni se integran a estos como unidades adicionales, sino son plenamente independientes y retirados justamente cuando se inician las labores de construcción, por lo que deberá ser reconocido como un gasto del ejercicio en el supuesto negado que no califique como activo fijo.

Que explica que la baja de activos observada corresponde a la deducción del costo neto financiero de las salas de ventas ubicadas en los proyectos "Canta Callao" y "Ciudad Nueva" dadas de baja en el ejercicio 2013, y que en cumplimiento del artículo 43 de la Ley del Impuesto a la Renta registró como gasto del ejercicio el costo neto financiero pendiente de depreciación asociado a dichas salas de venta, toda vez que quedaron fuera de uso al haberse avanzado con la proyección mínima de venta esperada de departamentos; y que la Administración cuestiona dicha deducción al considerar que las salas de venta deben formar parte del costo de los inmuebles construidos, resultando deducible según la entrega de los departamentos.

Que no obstante lo señalado por la Administración, considera que dichos bienes cuentan con la naturaleza de activo fijo y como tales deben ser activados, depreciados y dados de baja de manera independiente a los proyectos inmobiliarios; y que las salas de venta cumplen con las características recogidas en la NIC 16 para ser consideradas activo fijo, más aún, debe tenerse en cuenta que son utilizadas para promover la venta de sus existencias (departamentos), captando a potenciales clientes mediante la demostración de las bondades del proyecto inmobiliario, tal como ha sido reconocido por la propia Administración, con independencia a su construcción y/o edificación.

Que precisa que el párrafo 6 de la NIC 16 califica como activo fijo un tangible que: i) posee una entidad para su uso en la producción o suministro de bienes y servicios, entre otros, y ii) se espere usar por más de un ejercicio. Según el párrafo 7 de la referida norma, el reconocimiento del activo fijo ocurrirá cuando sea probable que la entidad obtenga los beneficios económicos futuros derivados del mismo, y el coste del activo pueda ser valorado con fiabilidad.

Que añade que las salas de venta tienen una vida útil mayor a un ejercicio pues son utilizadas aproximadamente 2 años, es decir, durante el término aproximado de la construcción de cada proyecto; y que a diferencia de otras compañías del sector, sus salas de venta no son destruidas como paso previo para iniciar la construcción de los inmuebles, sino por lo contrario, subsisten incluso después de la construcción del proyecto inmobiliario, lo que demuestra que la inversión incurrida para instalarlas no está destinada a facilitar o incidir en la construcción de cada proyecto, más aún, los materiales, equipos y bienes que son instalados en dichas salas de venta son reutilizados en otras salas o en oficinas administrativas.

Que indica que respecto a las existencias, el párrafo 10 de la NIC 2 ha establecido que su costo comprende todo aquel derivado de la adquisición y transformación de las mismas, así como otros costos en los que se haya incurrido para darles su condición y ubicación actuales, de lo que se colige que las salas de venta no se encuentran destinadas a la construcción de sus existencias, ni forman parte de estas; tan es así que dichas salas no requieren ser demolidas para realizar la construcción de los proyectos inmobiliarios, sino que subsisten para promocionar la venta de los inmuebles.

Que asimismo, precisa que las salas de venta no son comercializadas, sino demolidas luego que las ventas esperadas son colocadas a los clientes, lo que evidencia que se tratan de activos distintos e independientes a los proyectos inmobiliarios, por lo que considera que los desembolsos incurridos en su instalación no deben formar parte de la construcción del proyecto, toda vez que no constituyen parte de la edificación ofertada al público. En ese sentido, el costo neto financiero remanente resulta deducible en la fecha en que dichas salas son dadas de baja, de conformidad con lo establecido en el artículo 43 de la Ley del Impuesto a la Renta.



Tribunal Fiscal

N° 08010-4-2023

Que menciona que en el supuesto que la Administración opine que las inversiones incurridas en la instalación de salas de venta deben formar parte del costo de los inmuebles, debe tener en cuenta que ella ha reconocido que los gastos por demolición de bienes para la construcción de nuevos inmuebles no deben formar parte del costo de estos últimos, sino que deben reconocerse como gasto en el ejercicio de la demolición, de acuerdo con el criterio señalado en los Informes N° y la Carta N°

Que agrega que la Administración no ha fundamentado lógicamente la razón por la cual considera que los desembolsos efectuados en la construcción y acondicionamiento de salas de ventas no constituyen parte del activo; y que la argumentación formulada por la Administración para sustentar su reparo es contradictoria, toda vez que en la resolución apelada argumenta que la información proporcionada imposibilita identificar la naturaleza del bien al que estuvieron destinados dichos desembolsos, por lo que estos no pueden ser considerados parte del activo fijo, no obstante, luego afirma que estos desembolsos sí tienen relación con las actividades gravadas, razón por la cual deben ser considerados gastos deducibles (aun cuando en párrafos anteriores había afirmado la imposibilidad de conocer la naturaleza y destino de los importes cuestionados).

Que asimismo, indica que en el pie de página 46 de la citada resolución se reconoce que las glosas del Registro de Activos presentado especifican el destino de estos desembolsos y su relación con la construcción de las salas de venta; lo que denota una contradicción manifiesta en el raciocinio de la Administración, ya que no puede admitirse que simultáneamente cuestione lo afirmado por su empresa sobre dichas salas y, posteriormente, reconozca que el gasto es causal sin precisar la razón que la lleva a esta conclusión, teniendo en cuenta que no hay otra explicación para estos desembolsos que la relacionada con la construcción y acondicionamiento de las salas de ventas.

Que en tal sentido, advierte que la Administración considera -contradictoriamente- que no existen medios probatorios que acrediten la naturaleza o el destino de los desembolsos hacia los activos, pero acepta que estos desembolsos son deducibles en cuanto se encuentran relacionados con salas de ventas, departamentos piloto y casetas de venta vinculadas con su actividad gravada. Agrega que esa es la única interpretación posible sobre la posición adoptada por la Administración, dado que no ha sustentado cómo llega a la conclusión que los referidos importes califican como gasto deducible relacionado con la actividad gravada.

Que por lo tanto, sostiene que al aceptar la Administración que estos desembolsos tienen relación con la construcción de salas de ventas, no existe razón para desconocer que tales importes forman parte del activo fijo y deben ser depreciados como tales.

Que mediante escrito de alegatos, reitera sus argumentos en cuanto a que las salas de venta son activos fijos que han sido activados y depreciados, que son dados de baja por desuso, al haberse iniciado la explotación del proyecto inmobiliario y ya no ser necesarios, por lo que dicho importe debe ser considerado para la determinación del impuesto.

Que por su parte, la Administración señala que reparó los gastos relacionados con salas de venta no devengados en el ejercicio 2013, toda vez que debían deducirse en función a la correlación de ingresos y gastos, esto es, en proporción a cómo se vayan entregando los departamentos que conforman cada proyecto inmobiliario relacionados con ellas (salas de ventas), por lo que no aceptó su deducción como si se trataran de activos fijos.

Que sostiene que uno de los elementos sustanciales para considerar un bien como activo fijo es que se posea para su uso en la producción o suministro de bienes y servicios; y que la recurrente activó una serie de gastos en bienes y servicios que estarían vinculados con la construcción de bienes, sin que haya identificado específicamente el activo que componen, toda vez que de los datos que constan en el Registro de Activos no es posible identificar un bien determinado que permita evaluar su naturaleza.



Tribunal Fiscal

N° 08010-4-2023

Que en tal sentido, menciona que no pueden considerarse como activos los gastos consignados en el Registro de Activos ascendentes a S/ 4 536 176,00, los cuales según la recurrente corresponden a gastos por salas de venta; sin embargo, al vincularse estos gastos con sus actividades, corresponde su deducción para determinar la renta neta de tercera categoría debiendo aplicarse las normas y reglas que rigen la imputación de gastos.

Que señala que los gastos incurridos para generar determinados ingresos se reconocerán en el ejercicio en que se devenguen estos últimos, en aplicación del principio de correlación de ingresos y gastos; y que conforme con el Informe N° los ingresos recibidos por adelantado en la venta de inmuebles sujetos a condición suspensiva se deberán reconocer y gravar con el Impuesto a la Renta en la oportunidad en que cumplan todas las condiciones establecidas en el párrafo 14 de la NIC 18 (fecha en que son entregadas las viviendas).

Que menciona que en la fiscalización se calculó el gasto en salas de venta que se devengó al 31 de diciembre de 2013, tomando en cuenta los departamentos entregados a dicha fecha; lo que determinó que los gastos devengados en el ejercicio 2013 asciendan a S/ 804 096,00, sin embargo, la recurrente dedujo el importe total de S/ 1 002 497,00, conformado por el costo neto tributario mayor al costo neto financiero, baja de activos y depreciación de salas de ventas; en tal sentido, sostiene que la recurrente dedujo un monto mayor ascendente a S/ 198 401,00, por lo que mantuvo el reparo determinado en fiscalización.

Que del Anexo N° 1.1 y Punto 11 del Anexo N° 2 a la Resolución de Determinación N° emitida por Impuesto a la Renta del ejercicio 2013, de fojas 4733 vuelta a 4737 vuelta y 4766, se aprecia que la Administración reparó la renta neta imponible del citado tributo y periodo por "Gastos en salas de venta (baja de activos) provisionados en el ejercicio 2013, no devengados", por el monto de S/ 198 401,00, por cuanto las erogaciones relacionadas con la construcción y acondicionamiento de salas de venta no constituyen activo fijo ni edificaciones u otros activos, sino gastos que deben ser deducidos proporcionalmente a la cantidad de departamentos entregados (correlación de ingresos y gastos); sustentándose en el Resultado de los Requerimientos N° y citando como base legal los artículos 37 y 57 de la Ley del Impuesto a la Renta, entre otros.

Que mediante el Punto 4 del Anexo N° 01 al Requerimiento N° de foja 4439 vuelta, la Administración indicó que del Libro Diario de 2013 observó que en la Cuenta 65 – Cargas Diversas, la recurrente registró en la Cuenta 655104 – Costo de Enajenac. Activos baja de activos por demolición, según el detalle contenido en el Anexo N° 7 adjunto al citado requerimiento, de foja 4425, por lo que requirió que indicara las razones por las cuales dichos asientos deben ser considerados como gasto deducible para la determinación de la renta neta imponible del ejercicio 2013, y que exhibiera los documentos originales que sustenten su posición, tales como contratos, directivas, comprobantes de pago, entre otros.

Que a través del escrito de 9 de diciembre de 2015, de fojas 657 y 658, la recurrente señaló que conforme con lo establecido en el artículo 43 de la Ley del Impuesto a la Renta y el Informe N° registró como gasto del ejercicio el costo pendiente de depreciación asociado a las salas de venta dadas de baja, toda vez que estas quedaron fuera de uso (al iniciarse la construcción de los inmuebles que fueron puestos en venta por medio de dichas salas); y que el correspondiente monto pendiente de depreciación fue deducido en el ejercicio 2013 por dicha baja, lo cual puede ser verificado en el detalle del activo fijo enviado al gasto en el cual consta que la baja corresponde al valor histórico, deducido el total de la depreciación acumulada. Agregó que, en el referido detalle, la columna "Bajas 2013" contiene el valor histórico de los activos dados de baja en el ejercicio 2013, mientras que la columna "Total depreciación de bajas" contiene la depreciación acumulada de estos activos.

Que mediante el Punto 4 del Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° de fojas 4378 a 4381 vuelta, la Administración señaló que hasta el ejercicio 2013 los gastos en salas de venta según el Registro Auxiliar de Activo Fijo ascendía a S/ 4 526 176,00³³ ("Total gasto activado"); y que de las adiciones y deducciones efectuadas por la recurrente en los ejercicios 2011 a 2013, se aprecia que los

³³ Correspondientes a los gastos en salas de venta relacionadas con los proyectos Ciudad Verde, Jardines de Santa Clara, Ciudad Nueva, Panoramic, Prados de Sol y City.



Tribunal Fiscal

N° 08010-4-2023

gastos por depreciación tributaria vinculada con salas de venta al cierre del 2013 ascendió a S/ 366 778,00. Agregó que los proyectos Panoramic, Prados de Sol y City, no han generado ingresos en el ejercicio fiscalizado, y que la deducción de los gastos en salas de venta debe realizarse proporcionalmente a los departamentos vendidos y no depreciándolos.

Que en ese sentido, determinó que el correcto devengo de los gastos en salas de ventas según la proporción de los departamentos vendidos al 31 de diciembre de 2013, ascendía a S/ 778 295,00³⁴, por lo que al haber la recurrente deducido como gasto en salas de venta el monto total de S/ 1 002 497,00³⁵, observó la diferencia ascendente a S/ 224 202,00.

Que mediante el Punto 4 del Anexo N° 01 del Requerimiento N° emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario, de fojas 4336 y 4337, la Administración solicitó a la recurrente que presentara sus descargos a la observación formulada.

Que a través del escrito de respuesta de 10 de mayo de 2016, de fojas 2985 a 2987, la recurrente reiteró sus argumentos, y agregó que las salas de venta cuentan con la naturaleza de activo fijo y, como tales, deben ser activados y depreciados de manera independiente a los proyectos inmobiliarios (existencias); que en el Informe N° la propia Administración ha señalado que para la definición de activo fijo son aplicables los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, y que -según el citado informe- dichos activos son utilizados "para la producción y distribución de los productos y servicios", siendo ejemplos de estos "el terreno, los bienes inmuebles, el mobiliario, los accesorios e instalaciones, la maquinaria, el equipo y los vehículos. La naturaleza de los activos que emplea una empresa en concreto viene determinada por la naturaleza de sus actividades"; por lo tanto, considera que las salas de venta cumplen con las características recogidas en la NIC 16 para ser consideradas como activo fijo, más aún si son utilizadas para promover la venta de sus existencias (departamentos), tal como ha sido reconocido por la propia Administración. Es decir, las salas de venta son utilizadas como mecanismo de promoción de venta, con independencia a la construcción y/o edificación de los departamentos.

Que agrega que las salas de venta tienen una vida útil mayor a un ejercicio, toda vez que son utilizadas aproximadamente dos años (término de la construcción de cada proyecto); y que sus salas de venta no son destruidas como paso previo para iniciar la construcción, sino subsisten incluso después de la construcción del proyecto inmobiliario, lo que demuestra que la inversión para instalarlas no está destinada a facilitar o incidir en la construcción de cada proyecto, más aún, los materiales, equipos y bienes que son instalados en dichas salas son reutilizados.

Que menciona que en el supuesto que la Administración opinara que las inversiones incurridas en la instalación de las salas de venta deben formar parte del costo de los inmuebles, debe tener en cuenta que ella misma ha reconocido que los gastos por demolición de bienes para la construcción de nuevos inmuebles no deben formar parte del costo de estos últimos, sino que deben reconocerse como gasto en el ejercicio de la demolición, por lo que solicita se considere el criterio señalado en los Informes N° y la Carta N°

Que a través del Punto 4.2 del Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° de fojas 4289 a 4292 vuelta, la Administración indicó que los gastos relacionados con la construcción y acondicionamiento de las salas de venta no constituyen activos fijos ni edificaciones u otros activos, como alega la recurrente.

Que asimismo, precisó que de acuerdo con lo anotado en el Libro de Activos, el mayor valor de los bienes considerados como activos fijos corresponden a servicios de construcción, es decir, instalaciones fijas, las cuales son demolidas al iniciar la construcción del proyecto inmobiliario, por lo que no podrían ser

³⁴ Gasto total correspondiente a los proyectos Ciudad Verde, Jardines de Santa Clara y Ciudad Nueva.

³⁵ Suma de los conceptos deducidos por la recurrente al cierre del ejercicio 2013 relacionados con Salas de Venta denominados "Depreciación tributaria enviada a resultados", "Costo neto tributario mayor al costo neto financiero" y "Baja de activos".



Tribunal Fiscal

N° 08010-4-2023

trasladadas de un lugar a otro sin sufrir modificaciones que desmejoren su utilidad (reutilizadas), como alude la recurrente.

Que agrega que, en concordancia con lo establecido en el artículo 57 de la Ley del Impuesto a la Renta y la NIC 18, en la venta de un bien inmueble futuro el citado impuesto se paga cuando se entrega el inmueble; en ese sentido, cualquier importe recibido a cuenta constituye un anticipo y se debe contabilizar como tal, debiéndose revertir a ingresos en la fecha que se entreguen los inmuebles y, por tanto, en esta fecha se gravará con el citado tributo.

Que en cuanto a lo alegado por la recurrente referido a que las salas de venta no pueden formar parte del costo de las existencias, precisa que el motivo del reparo no consiste en considerar al valor de las referidas salas como costo de existencias, sino en establecer que en el negocio inmobiliario las salas de venta no son activos fijos, toda vez que son demolidas antes de la construcción del proyecto inmobiliario; y que debe tenerse en cuenta que todos los gastos y costos relacionados con la venta de los departamentos (existencias) se devengan conforme se vayan entregando estos a sus dueños.

Que de otro lado, dio cuenta que la recurrente realizó un nuevo cálculo de la depreciación relacionada con las salas de venta y, en ese sentido, consideró un mayor gasto por este concepto ascendente a S/ 255 609,67, el cual incluyó en su declaración jurada rectificatoria del Impuesto a la Renta del ejercicio 2013 presentada mediante Formulario Virtual PDT 684 N° de 10 de mayo de 2016; sin embargo, esta deducción es indebida ya que considera a las salas de venta como activos fijos (clasificados como "otros activos") a fin de depreciarlos con la tasa de 10%.

Que al respecto, reiteró que los gastos incurridos en las salas de venta deben ser deducidos proporcionalmente a la cantidad de departamentos entregados en cada ejercicio, en concordancia con la correlación de ingresos y gastos establecida en el artículo 57 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que en tal sentido, la Administración procedió a realizar un nuevo cálculo del importe de gastos en salas de venta devengados al 31 de diciembre de 2013, tomando en cuenta los departamentos entregados a esa fecha, incluyendo los departamentos del proyecto Prados de Sol que en su cálculo anterior no fueron considerados, por lo que del total de gastos incurridos en salas de venta (S/ 4 536 176,00), solo devengó S/ 804 096,00; por consiguiente, señaló que el total de gastos en salas de venta enviado a resultados por la recurrente al 31 de diciembre de 2013, ascendió a S/ 1 002 497,00, manteniendo el reparo por el exceso deducido ascendente a S/ 198 401,00³⁶.

Que en el caso de autos, se tiene que la Administración reparó la erogación incurrida por la recurrente para la construcción, acondicionamiento y baja contable de sus salas de venta, en la consideración que estas no constituyen activos fijos susceptibles de ser depreciados, sino gastos de venta que debían ser deducidos en proporción al número de departamentos entregados (correlación de ingresos y gastos), por lo que acotó el gasto no devengado al cierre del ejercicio 2013.

Que en tal sentido, la controversia consiste en determinar si los conceptos observados relacionados a salas de venta deben ser deducidos como gastos en proporción al número de departamentos entregados al 31 de diciembre de 2013 (correlación de ingresos y gastos), como sostiene la Administración; o considerarlos como parte de activos fijos (salas de venta), susceptibles de ser depreciados y respecto de los cuales se deduce el valor no depreciado en el ejercicio en que se efectuó su baja, como alega la recurrente.

Que el inciso f) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, antes citada, 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 que la deducción no esté expresamente prohibida por esta ley, siendo en consecuencia deducibles las depreciaciones por desgaste u obsolescencia de los bienes de activo fijo y las mermas y desmedros de existencias debidamente acreditados.

³⁶ S/ 1 002 497,00 - S/ 804 096,00.



Tribunal Fiscal

N° 08010-4-2023

Que conforme con el artículo 38 de la citada Ley del Impuesto a la Renta, 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 por su parte, el artículo 41 de la misma ley, modificado por el Decreto Legislativo N° 1112³⁷, señala que 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 la NIC 16³⁸ señala que las propiedades, planta y equipo son los activos tangibles que posee una empresa para ser utilizados en la producción o suministro de bienes y servicios, para ser arrendados a terceros o para propósitos administrativos, y que se espera usarlos durante más de un período económico; siendo la vida útil el periodo durante el cual se espera utilizar el activo por parte de la entidad.

Que conforme con el párrafo 7 de la citada NIC, un elemento de propiedades, planta y equipo se reconocerá como activo si, y solo si: (a) sea probable que la entidad obtenga los beneficios económicos futuros derivados del mismo; y (b) el costo del elemento puede medirse con fiabilidad.

Que a su vez, en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 11792-2-2008 y 00697-2-2014, se ha indicado que los bienes del activo fijo son aquellos bienes durables, usados por la empresa en el desarrollo de sus actividades, por lo que a efecto de determinar si un bien califica como activo fijo es imprescindible evaluar dos aspectos: i) El uso al que está destinado el bien, y ii) El tiempo por el que se espera usarlo.

Que del Comprobante de Información Registrada de foja 4996, se aprecia que la actividad principal de la recurrente es la actividad inmobiliaria³⁹.

Que del Registro de Activos Fijos de 2013, de fojas 4852 a 4854, se aprecia que el monto observado corresponde a la adquisición de materiales y trabajos realizados para la construcción y acondicionamiento de salas de venta y departamentos piloto, ubicados en los proyectos inmobiliarios Panoramic, Ciudad Verde, Jardines de Santa Clara, Ciudad Nueva, Prados del Sol, City y Jorge Chávez⁴⁰.

Que de acuerdo con la Norma Internacional de Contabilidad - NIC 16, antes citada, los inmuebles, maquinaria y equipo son activos tangibles que posee una empresa para ser utilizados en la producción o suministro de bienes y servicios, entre otros, y que se espera usarlos durante más de un período; añadiéndose que deben ser materia de depreciación a efecto de reflejar su consumo y en función a la vida útil esperada, considerando que por dicho consumo se refleja el desgaste físico y otros factores que afectan a los bienes, como la obsolescencia técnica y el deterioro.

Que del citado Registro de Activos Fijos, se advierte que los bienes y/o servicios adquiridos consistieron en placas drywall, pintura, focos, piso vinilo, laminados o láminas, puerta enrollable, conexiones, pisos estructurados, porcelanato, luminaria, cableado, anclaje con pernos, césped sintético, instalación de mamparas fijas, ventanas, ampliaciones, remodelaciones (de almacén y otros), suministro e instalación de pozo a tierra, suministro e instalación de zócalos, tableros y módulos, tubos, melamina, implementación de sistema contra incendios, casetas, tomacorrientes, reflectores, bisagras, balcones, extractores, muros, puntos de red y eléctricos, medidores, candados, mayólicas, rampas, sardinel y jardines, cerco metálico, compactaciones, alarmas, lavatorio, duchas, muebles (de cocina y otros), mármol reconstituido, tiradores, acabados en sala de ventas, cubiertas de granito y fabricación de muebles de cocina, entre otros, los cuales fueron empleados para construir y acondicionar las indicadas salas de venta y departamentos piloto.

³⁷ Publicado el 29 de junio de 2012 y vigente desde el 1 de enero de 2013.

³⁸ Oficializada por el Consejo Normativo de Contabilidad mediante Resolución N° 034-2005-EF/93.01, publicada el 2 de marzo de 2005.

³⁹ Como actividad secundaria declaró la construcción de edificios completos.

⁴⁰ Este último proyecto es denominado en el citado registro como "Edificación de Class", de foja 4852.



Tribunal Fiscal

N° 08010-4-2023

Que en tal sentido, dichos bienes (salas de venta y departamentos piloto) cumplen con los criterios antes señalados para calificar como bienes del activo fijo, por cuanto se tratan de bienes tangible que fueron empleados en el desarrollo de la actividad de la recurrente⁴¹ (como también reconoce la Administración), por un periodo que se esperaría supere más de un periodo⁴², por lo que correspondía que fuesen contabilizados y depreciados como tales, contrariamente a lo señalado por la Administración, quien además no ha desvirtuado el cumplimiento de los requisitos establecidos en la NIC 16 respecto de tales bienes.

Que asimismo, si bien la Administración señala que los bienes y servicios activados no se identificaban con el activo que componen, cabe indicar que ello no resulta correcto, por cuanto se verifica del Registro de Activos Fijos que los desembolsos realizados por la recurrente para efectos de la construcción de salas de ventas se vinculan con sus proyectos inmobiliarios, siendo que incluso, se advierte que la Administración en la etapa de fiscalización, en el Punto 4.2 del Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° ha afirmado que tales bienes corresponden a instalaciones fijas, las cuales son demolidas al iniciar la construcción del proyecto inmobiliario.

Que con relación a la baja de los activos antes detallados, cabe señalar que el artículo 43 de la Ley del Impuesto a la Renta establece que los bienes depreciables, excepto inmuebles, que queden obsoletos o fuera de uso, podrán, 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; por su parte, el inciso i) del artículo 22 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, prescribe que a efecto de lo dispuesto en el artículo 43 de la citada ley, en caso que alguno de los bienes depreciables quedara fuera de uso u obsoleto, el contribuyente podrá optar por: 1) Seguir depreciándolo anualmente hasta la total extinción de su valor aplicando los porcentajes de depreciación previstos en dicho artículo; o 2) Dar de baja al bien por el valor aún no depreciado a la fecha en que el contribuyente lo retire de su activo fijo.

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 en relación con el término "dar de baja una partida", el Diccionario Kohler Para Contadores⁴³ lo define como castigar una partida, esto es, tratar como una pérdida, cancelar en libros, considerar como gasto o como pérdida una cantidad originalmente contabilizada como activo.

Que en el caso materia de análisis la Administración no ha cuestionado que la demolición de los departamentos pilotos y salas de venta ocurriera en el ejercicio 2013⁴⁴; advirtiéndose que la única observación de la Administración recae en la naturaleza de los bienes (calificados por esta como gastos de venta), en base a la cual sustentó su reparo por el reconocimiento del gasto en proporción a los departamentos entregados (correlación entre ingresos y gastos).

Que habiéndose establecido que los desembolsos efectuados para la construcción y acondicionamiento de salas de venta y departamentos pilotos no constituyen gastos de venta, sino activos fijos depreciables, cuya baja en el ejercicio 2013⁴⁵ no fue cuestionada por la Administración durante la fiscalización; corresponde concluir que dicho gasto por baja contable resultaba deducible en el ejercicio 2013 en que se produjo, al amparo de lo establecido en el artículo 43 de la Ley del Impuesto a la Renta y su norma reglamentaria, tal como hizo la recurrente.

⁴¹ Dichos activos tuvieron como propósito la publicidad de los proyectos y de su distribución (venta) de los bienes producidos por la recurrente, y por los cuales era probable la obtención de beneficios económicos futuros derivados de su uso.

⁴² Conforme se aprecia del Registro de Activos, se ha consignado como fecha de inicio del uso del activo diversas fechas de los años 2011 y 2012, siendo que además la recurrente consideró una tasa de depreciación del 50%, considerando que la vida útil esperada en función al uso al que estaban destinados tales bienes, era de 2 años.

⁴³ Diccionario Kohler para Contadores. 6ª Edición, México, Editorial Limusa. 2005. pág. 130 y 253.

⁴⁴ Asimismo, cabe indicar que la Administración no cuestionó la validez y veracidad de los supuestos que llevaron a dar de baja los activos fijos objetados.

⁴⁵ La recurrente indicó que la baja de activos observada por el monto total de S/ 269 623,89, corresponde a la deducción del costo neto de las salas de ventas dadas de baja en el ejercicio 2013 (saldo del valor no depreciado); lo que se verifica del Registro de Activos Fijos a diciembre de 2013 y el "Resumen de Inmuebles, Maquinarias y Equipos", de fojas 118, 184 y 186.



Tribunal Fiscal

N° 08010-4-2023

Que finalmente, en cuanto al concepto denominado "Costo neto tributario mayor al costo neto financiero", observado por la Administración al formular el reparo materia de análisis, cabe indicar que teniendo en cuenta que las salas de venta y departamentos piloto califican como bienes del activo fijo, según lo expuesto en considerandos precedentes, correspondía que al producirse su baja en el ejercicio 2013 dicha diferencia⁴⁶ sea deducida para efectos tributarios, como hizo la recurrente, lo que se encuentra arreglado a ley.

Que estando a lo expuesto precedentemente, debe concluirse que el reparo analizado no se encuentra arreglado a ley, correspondiendo levantar el mismo y revocar este extremo de la resolución apelada.

Que carece de sustento lo señalado por la Administración en el sentido que la recurrente no identificó los activos conformados por los bienes y servicios observados; toda vez que del Registro de Activos de 2013, antes glosado, se colige que dichas erogaciones estuvieron destinadas a la construcción y acondicionamiento de salas de venta y departamentos piloto de los proyectos de la recurrente, debiendo precisarse que estos califican como bienes del activo fijo empleados en la actividad de aquella por un lapso de tiempo que se esperaba supere más de un periodo.

Que estando al sentido del fallo, carece de pertinencia emitir pronunciamiento sobre los demás alegatos esgrimidos por la recurrente sobre el presente reparo.

9. Dedución no aceptada vía DDJJ rectificatoria relacionada a gastos en salas de venta no devengados en el 2013 (S/ 255 610,00)

Que la recurrente señala que la Administración reparó este concepto en la consideración que debe ser deducido en proporción a las ventas de las unidades inmobiliarias asociadas, toda vez que los gastos por el acondicionamiento y construcción de las salas de venta no constituyen activos fijos; lo cual es incorrecto.

Que al respecto, señala que toda vez que la presente observación se sustenta en el mismo fundamento que tenía el reparo anterior ("*Gastos en salas de venta (baja de activos) provisionados en el ejercicio 2013, no devengados en el ejercicio*"), se remite a los argumentos esgrimidos sobre este.

Que asimismo, menciona que debe tenerse en cuenta que el único argumento de la Administración para desconocer el cambio de la tasa de depreciación (de 5% a 10%), consiste en que aquella considera incorrecta la calificación de los bienes como activo fijo; y que el importe de la deducción corresponde a la aplicación de la tasa de depreciación de 10% aplicable a "otras instalaciones", toda vez que las salas de venta no constituyen inmuebles ni edificaciones fijas o permanentes.

Que por su parte, la Administración señala que en la fiscalización determinó que de acuerdo con los argumentos expuestos respecto del reparo "Gastos en salas de venta (baja de activos) provisionados en el ejercicio 2013, no devengados en el ejercicio", se tiene que solo le correspondía una deducción de gastos asociados a las salas de ventas ascendente a S/ 804 096,00, por lo que no corresponde reconocer tal deducción adicional incluida por la recurrente en su declaración jurada rectificatoria del Impuesto a la Renta del ejercicio 2013.

Que del Anexo N° 1.1 y Punto 12 del Anexo N° 2 a la resolución de determinación impugnada, de fojas 4729 a 4733 vuelta y 4766, se aprecia que la Administración efectuó el reparo por "Dedución no aceptada vía DDJJ rectificatoria relacionada a los gastos en salas de venta no devengados", por el monto de S/ 255 610,00, amparándose en el Resultado de los Requerimientos N° citando como base legal el artículo 57 de la Ley del Impuesto a la Renta, entre otros.

Que en el Punto 4.2 del Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° de foja 4289, la Administración dio cuenta que la recurrente realizó un nuevo cálculo de la depreciación relacionada con las

⁴⁶ Diferencia que se explica entre la mayor depreciación financiera y la depreciación tributaria empleada por la recurrente (5%), siendo que aquella ascendió a S/ 366 095,00, según dio cuenta la Administración en la fiscalización a foja 4289.