



Ministerio de
Economía
y Finanzas

Firmado Digitalmente por
GONZALEZ PONCE Manuel
Enrique FAU 20131370645 soft
Fecha: 27/02/2023 16:51:03 COT
Motivo: En señal de conformidad



Tribunal Fiscal

N° 01379-4-2023

EXPEDIENTE N° : 12653-2018
INTERESADO :
ASUNTO : Impuesto a la Renta y Multa
PROCEDENCIA : Lima
FECHA : Lima, 17 de febrero de 2023

VISTA la apelación interpuesta por , con RUC N° , contra la Resolución de Intendencia N° de 31 de julio de 2018, emitida por la Intendencia de Principales Contribuyentes Nacionales de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - SUNAT, que declaró fundada en parte la reclamación interpuesta contra la Resolución de Determinación N° y la Resolución de Multa N° giradas por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2015 y por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario.

CONSIDERANDO:

Que mediante Carta N° y Requerimiento N° , notificados el 7 de diciembre de 2016, de fojas 2886, 2887, 2899 y 2900, la Administración inició a la recurrente un procedimiento de fiscalización definitiva por el Impuesto a la Renta del ejercicio gravable 2015, como consecuencia del cual emitió la Resolución de Determinación N° , de fojas 3169 a 3247, por reparos a la renta neta imponible por, entre otros¹: 1) gasto por exceso de depreciación de planta de abastecimiento y planta de tratamiento de agua que califica como "Edificio y construcción", 2) exceso de depreciación de activos que califican como edificaciones y construcciones, 3) exceso de depreciación de sub estación Cerro Corona que califica como construcción, 4) gastos ajenos al giro del negocio por construcción de mercado a través de obras por impuesto, 5) amortización de intangible indebida proveniente de reparos de fiscalización del ejercicio 2011; y 6) adición original en exceso para futuras fiscalizaciones; así como la Resolución de Multa N° , de fojas 3248 y 3249, girada por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, vinculada con el Impuesto a la Renta del ejercicio 2015.

Que en tal sentido la controversia consiste en establecer si los citados valores se encuentran arreglados a ley, correspondiendo, no obstante, previamente emitir pronunciamiento sobre los medios probatorios a los que hace referencia la recurrente.

I. Medios probatorios

Que la recurrente señala que corresponde que este colegiado meritúe el íntegro de los medios probatorios presentados en instancia de reclamación vinculados con el reparo por exceso de depreciación, en atención a la modificación de los artículos 141 y 148 del Código Tributario efectuada por el Decreto Legislativo N° 1421, añadiendo que la Administración no ha meritado el Informe Técnico sobre la "Evaluación Comercial de diversos activos fijos", por lo que la resolución apelada deviene en nula en dicho extremo.

¹ Cabe indicar que del Anexo N° 1.1 a la Resolución de Determinación N° , de foja 3244, se aprecia que la Administración también reparó el Impuesto a la Renta del ejercicio 2015 por desembolsos contabilizados como servicios prestados por terceros por estudio de pre factibilidad que califican como costo de activo fijo, por S/ 622 044,00, no obstante, el citado reparo fue dejado sin efecto mediante la resolución apelada, que obra a fojas 3323 a 3325 vuelta, lo que no es cuestionado por la recurrente, por lo que no forma parte del presente procedimiento.



Ministerio de
Economía
y Finanzas

Firmado Digitalmente por
FLORES TALAVERA Ada
Maria Tarcila FAU
20131370645 soft
Fecha: 27/02/2023 15:38:06
COT
Motivo: Soy el autor del
documento



Ministerio de
Economía
y Finanzas

Firmado Digitalmente por
IZAGUIRRE LLAMPASI
Rossana FAU 20131370645
soft
Fecha: 27/02/2023 16:05:42
COT
Motivo: Soy el autor del
documento



Ministerio de
Economía
y Finanzas

Firmado Digitalmente por
SANCHEZ GOMEZ Silvana Ofelia
FAU 20131370645 soft
Fecha: 27/02/2023 16:09:12 COT
Motivo: Soy el autor del
documento



Tribunal Fiscal

N° 01379-4-2023

Que agrega que la posición adoptada por la Administración es incorrecta, por cuanto ha expuesto diversos argumentos que establecen que las pruebas no califican como extemporáneas, y que, el Informe Técnico se preparó a raíz de las observaciones formuladas en el marco del procedimiento de fiscalización del Impuesto a la Renta del ejercicio 2015.

Que por su parte, la Administración refiere que la recurrente no ha acreditado que la extemporaneidad en la presentación del Informe Técnico sobre la "Evaluación Comercial de diversos activos fijos" haya sido por causa no imputable a ella, por lo que la documentación es extemporánea y no correspondía ser merituada, a tenor de lo dispuesto en el artículo 141 del Código Tributario.

Que al respecto, cabe señalar que el primer párrafo del artículo 141 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado mediante Decreto Supremo N° 133-2013-EF, modificado por el Decreto Legislativo N° 1263, establecía que no se admitiría como medio probatorio bajo responsabilidad, el que habiendo sido requerido por la Administración Tributaria durante el proceso de verificación o fiscalización no hubiera sido presentado y/o exhibido, salvo que el deudor tributario pruebe que la omisión no se generó por su causa o acredite la cancelación del monto reclamado vinculado a las pruebas presentadas actualizado a la fecha de pago, o presente carta fianza bancaria o financiera u otra garantía por dicho monto que la Administración Tributaria establezca por Resolución de Superintendencia, actualizada hasta por nueve (9) meses o doce (12) meses tratándose de la reclamación de resoluciones emitidas como consecuencia de la aplicación de las normas de precios de transferencia o veinte (20) días hábiles tratándose de la reclamación de resoluciones de multa que sustituyan a aquellas que establezcan sanciones de comiso de bienes, internamiento temporal de vehículos y cierre temporal de establecimiento u oficina de profesionales independientes, posteriores de la fecha de la interposición de la reclamación.

Que en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 11160-8-2014, publicada en el diario oficial "El Peruano" el 4 de octubre de 2014, que constituye jurisprudencia de observancia obligatoria, se estableció el siguiente criterio:

"En los casos en los que no se haya determinado importe a pagar en el acto administrativo impugnado, a fin que la Administración Tributaria admita los medios probatorios presentados en la instancia de reclamación que, a pesar de haber sido requeridos, no fueron presentados en el procedimiento de verificación o fiscalización, corresponde exigir al deudor tributario el cumplimiento de lo previsto por el artículo 141° del Código Tributario.

Asimismo, en los casos en los que no se haya determinado importe a pagar en el acto administrativo impugnado, a fin que el Tribunal Fiscal admita los medios probatorios presentados en instancia de apelación, que habiendo sido requeridos por la Administración Tributaria, no fueron presentados en la etapa de reclamación, corresponde exigir al deudor el cumplimiento de lo previsto por el artículo 148° del Código Tributario.

A efecto de admitir medios probatorios en etapa de reclamación o de apelación que habiendo sido requeridos por la Administración en la etapa respectiva, no fueron presentados durante la fiscalización o verificación o en instancia de reclamación, según corresponda, únicamente puede exigirse al deudor tributario que acredite que la omisión no se generó por su causa".

Que el artículo 141 del referido Código Tributario, modificado por el Decreto Legislativo N° 1421, establece que no se admite como medio probatorio bajo responsabilidad, el que habiendo sido requerido por la Administración durante el proceso de verificación o fiscalización no ha sido presentado y/o exhibido, salvo que el deudor tributario pruebe que la omisión no se generó por su causa o acredite la cancelación del monto reclamado vinculado a las pruebas presentadas actualizado a la fecha de pago, o presente carta fianza bancaria o financiera u otra garantía por dicho monto que la Administración establezca por resolución de superintendencia, actualizada hasta por 9 meses o 12 meses tratándose de la reclamación de resoluciones emitidas como consecuencia de la aplicación de las normas de precios de transferencia o 20 días hábiles tratándose de la reclamación de resoluciones de multa que sustituyan a aquellas que establezcan sanciones de comiso de bienes, internamiento temporal de vehículos y cierre temporal de establecimiento u oficina de profesionales independientes, posteriores de la fecha de la interposición de la reclamación. Lo antes señalado no es aplicable si no se ha determinado importe a pagar en el acto administrativo impugnado, supuesto en el cual, no corresponde exigir ni la cancelación del monto reclamado



Tribunal Fiscal

N° 01379-4-2023

vinculado con las pruebas presentadas, la presentación de carta fianza, o que el deudor tributario pruebe que la omisión no se generó por su causa.

Que mediante Acta de Reunión de Sala Plena N° : de 12 de agosto de 2019, que contiene "Criterios referidos a la admisión y evaluación de medios probatorios en el procedimiento contencioso tributario cuando no se ha determinado importe a pagar en el acto administrativo impugnado", se estableció que tratándose de actos administrativos en los que no se determine importe a pagar, los medios probatorios que fueron requeridos en etapa de fiscalización que no fueron presentados por el sujeto fiscalizado, que posteriormente fueron ofrecidos en etapa de reclamación, pero no fueron evaluados por la Administración conforme con lo previsto por el artículo 141 del Código Tributario antes de la modificación prevista por el Decreto Legislativo N° 1421, y que posteriormente fueron ofrecidos en etapa de apelación, serán analizados por el Tribunal Fiscal².

Que la Administración mediante el Punto 16 al Requerimiento N° y el punto 2 al Requerimiento N° , de fojas 2841 y 2285 vuelta, solicitó a la recurrente que sustentara la tasa de depreciación aplicada a diversos bienes detallados en los Anexos N° 10 y 1 a los citados requerimientos, respectivamente, siendo que, según se advierte en los resultados de los mencionados requerimientos, de fojas 2814 a 2816 y 2266 a 2272, la Administración dio cuenta de la documentación presentada por la recurrente determinando, sin embargo, que existía un exceso de depreciación en cuanto a diversos bienes tales como la "Sub Estación Cerro Corona", "planta de abastecimiento" y "planta de tratamiento de agua".

Que la Administración, mediante Requerimiento N° , de fojas 1769 y 1770, emitido conforme con el artículo 75 del Código Tributario, puso en conocimiento de la recurrente los resultados y conclusiones del procedimiento de fiscalización, a fin que presentara sus descargos, lo que fue atendido mediante escrito de 26 de setiembre de 2017, en el que expuso sus argumentos, siendo que, mediante el resultado del citado requerimiento, la Administración mantuvo las observaciones formuladas mediante el Punto 16 al Resultado del Requerimiento N° y el Punto 2 al Resultado del Requerimiento N° .

Que posteriormente la Administración emitió la Resolución de Determinación N° , de fojas 3169 a 3247, por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2015, por los mencionados reparos; no obstante, la recurrente formuló recurso de reclamación contra dicho valor el 6 de diciembre de 2017, y mediante escrito ampliatorio de 19 de enero de 2018, proporcionó el Informe Técnico sobre la "Evaluación Comercial de diversos activos fijos", que obra a fojas 3255 a 3282.

Que de lo expuesto se tiene que resultaba arreglado a ley que el mencionado informe no fuera meritulado en instancia de reclamación, por cuanto la recurrente no acreditó que la omisión a su presentación en el procedimiento de fiscalización no se generó por su causa, en tanto que la aludida resolución de determinación no estableció deuda por pagar, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 141 del Código Tributario vigente en tal oportunidad, y en concordancia con la Resolución N° antes citada, por lo que no corresponde amparar la nulidad de la resolución apelada invocada por aquella.

Que no obstante, considerando que el valor impugnado no contiene deuda a pagar, al haberse determinado saldo a favor del Impuesto a la Renta del ejercicio 2015, conforme con lo dispuesto en la citada Acta de Reunión de Sala Plena N° 2019-28, corresponde que este Tribunal analice el citado medio probatorio.

II. Resolución de Determinación N° – Impuesto a la Renta ejercicio 2015

Que es del caso señalar que la recurrente suscribió con el Estado Peruano un convenio de estabilidad jurídica el 3 de octubre de 2007, por lo que, a efecto del Impuesto a la Renta corresponde aplicar las normas vigentes a dicha fecha.

² El referido criterio resulta obligatorio para todos los vocales de este Tribunal conforme con el Acuerdo de Sala Plena N° de 17 de setiembre de 2002.



Tribunal Fiscal

N° 01379-4-2023

1. **Exceso de depreciación de planta de abastecimiento y planta de tratamiento de agua que califican como edificio y construcción (S/ 513 098,00); Exceso de depreciación de activos que califican como "edificio y construcción" (S/ 1 044 806,00); y Exceso de depreciación de Sub Estación Cerro Corona que califica como construcción (S/ 943 991,00)**

Que del Anexo N° 1.1 y los Puntos 1 a 3 del Anexo N° 1.3 de la Resolución de Determinación N° [redacted], de fojas 3199 a 3242 y 3245, se aprecia que la Administración reparó el Impuesto a la Renta del ejercicio 2015 por: i. "Exceso de depreciación de planta de abastecimiento y planta de tratamiento de agua que califican como edificio y construcción" por S/ 513 098,00; ii. "Exceso de depreciación de activos que califican como edificio y construcción", por S/ 1 044 806,00; y, iii. "Exceso de depreciación de Sub Estación Cerro Corona que califica como construcción" por S/ 943 991,00, consignando como base legal al inciso f) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, entre otros.

Que al respecto el inciso f) del artículo 37 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado mediante el Decreto Supremo N° 179-2004-EF, señala que a fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por esta ley, en consecuencia, resultan deducibles las depreciaciones por desgaste u obsolescencia de los bienes del activo fijo, de acuerdo con las normas establecidas.

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

Que de acuerdo con el artículo 39 de la referida Ley del Impuesto a la Renta, previa a la modificación dispuesta por la Ley N° 29342, los edificios y construcciones se depreciarían a razón del 3% anual; asimismo, y conforme con el artículo 40 de la mencionada ley los demás bienes afectados a la producción de rentas gravadas se depreciarían aplicando, sobre su valor, el porcentaje, que al efecto establezca el reglamento.

Que la Tabla contenida en el inciso b) 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° 194-99-EF, prevé que los demás bienes afectados a la producción de rentas gravadas de la tercera categoría se depreciarían aplicando los siguientes porcentajes anuales: 1) Ganado de trabajo y reproducción; y redes de pesca: Hasta 25%; 2) Vehículos de transporte terrestre (excepto ferrocarriles); y hornos en general: Hasta 20%; 3) Maquinaria y equipo utilizados por las actividades minera, petrolera y de construcción; excepto muebles, enseres y equipos de oficina: Hasta 20%; 4) Equipos de procesamiento de datos: Hasta 25%; 5) Maquinaria y equipo adquirido a partir del 1 de enero de 1991: Hasta 10%; y 6) Otros bienes del activo fijo: Hasta 10%.

Que en las Resoluciones N° [redacted] y [redacted] este Tribunal ha señalado que, a efecto de establecer la tasa máxima de depreciación permitida, debe tenerse en cuenta las características del bien, las cuales no varían o se pierden por la forma en que se realizó su contabilización.

Que en la Resolución N° [redacted] se ha establecido que la tasa de depreciación debe obedecer a la naturaleza del bien y al uso al cual se destina el activo fijo.

Que mediante la Resolución N° [redacted], este Tribunal ha señalado que, atendiendo a las normas del Impuesto a la Renta, uno de los elementos considerados a efecto de la depreciación de los bienes que conforman el activo fijo es la vida útil del bien, sobre la cual se distinguen los "edificios y construcciones" y los "demás bienes afectados a la producción de rentas gravadas", comprendiendo el primer grupo bienes con una vida útil relativamente larga en comparación con la del segundo grupo, para el cual se acepta que podría tener una vida útil mucho más corta que los "edificios y construcciones".



Tribunal Fiscal

N° 01379-4-2023

Que es pertinente señalar que la Ley del Impuesto a la Renta y su reglamento no contienen una definición para los términos "edificios" y "construcciones", por lo que se tiene que recurrir a su significado usual, así como supletoriamente a otros dispositivos legales, de conformidad con la Norma IX del Título Preliminar del Código Tributario³.

Que el Diccionario de la Lengua Española⁴ define "edificación" como "edificio o conjunto de edificios", y define "edificio" como la "construcción estable, hecha con materiales resistentes, para ser habitada o para otros usos"; por su parte, el Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual de Guillermo Cabanellas⁵ define "edificio" como la obra o fábrica que se construye para habitación u otros fines de la vida o convivencia humana.

Que en cuanto al término "construcción", el Diccionario de la Lengua Española⁶ lo define como "obra construida o edificada", y precisa que "construir" significa "hacer de nueva planta una obra de arquitectura o ingeniería (...)".

Que por su parte, el artículo 3 de la Ley de Regulación de Habilitaciones Urbanas y de Edificaciones, Ley N° 29090, define como edificación el resultado de construir una obra cuyo destino es albergar al hombre en el desarrollo de sus actividades y comprende las instalaciones fijas y complementarias adscritas a ella; la misma definición se puede encontrar en el artículo 41 del Reglamento de Licencias de Habilitación Urbana y Licencias de Edificación aprobado por Decreto Supremo N° 024-2008-VIVIENDA.

Que de otro lado, el artículo 41 del Reglamento de Licencias de Habilitación Urbana y Licencias de Edificación, aprobado por Decreto Supremo N° 008-2013-VIVIENDA, define como edificación una obra de carácter permanente, cuyo destino es albergar al hombre en el desarrollo de sus actividades y comprende las instalaciones fijas y complementarias adscritas a ella; en similar sentido, el artículo único de la Norma G.040 del Reglamento Nacional de Edificaciones aprobada por Decreto Supremo N° 011-2006-VIVIENDA define como edificación la obra de carácter permanente, cuyo destino es albergar actividades humanas y comprende las instalaciones fijas y complementarias adscritas a ella.

Que el artículo II.A.01 del Reglamento Nacional de Tasaciones aprobado por Resolución Ministerial N° 126-2007-VIVIENDA considera predios a los terrenos, así como a las edificaciones e instalaciones fijas y permanentes que constituyan parte integrante de ellos y que no pudieran ser separadas, sin alterar, deteriorar o destruir la edificación; por su parte, el artículo II.A.03 del citado reglamento señala que se entiende por edificaciones a las construcciones o fábricas en general; en tanto, el artículo II.A.04 del mismo reglamento refiere que son obras complementarias e instalaciones fijas y permanentes todas las que se encuentran adheridas físicamente al suelo o a la construcción, y no pueden ser separadas de estos sin destruir, deteriorar, ni alterar el valor del predio porque son parte integrante y funcional de este, como cercos, instalaciones de bombeo, cisternas, tanques elevados, instalaciones exteriores eléctricas y sanitarias, ascensores, instalaciones contra incendios, instalaciones de aire acondicionado, piscinas, muros de contención, subestación eléctrica, pozos para agua o desagüe, pavimentos y pisos exteriores, zonas de estacionamiento, zonas de recreación, y otros que a juicio del perito valuador puedan ser calificados como tales.

Que atendiendo a lo expuesto, a efecto que un bien del activo fijo califique como «edificios y construcciones», de conformidad con el artículo 39 de la Ley del Impuesto a la Renta, debe atenderse no solo a la vida útil del bien, sino que adicionalmente debe tenerse en cuenta sus características, naturaleza y uso al cual se destina y, en ese sentido, calificarán como «edificios y construcciones» aquellas obras con

³ Norma que señala que, en lo no previsto por el Código Tributario o en otras normas tributarias, podrán aplicarse normas distintas a las tributarias siempre que no se les opongan ni las desnaturalicen; asimismo, supletoriamente se aplicarán los principios del Derecho Tributario o, en su defecto, los principios del Derecho Administrativo y los principios generales del Derecho.

⁴ REAL ACADEMIA ESPAÑOLA (2014). *Diccionario de la Lengua Española*, 23° edición. Consultado en: <http://www.rae.es>.

⁵ CABANELLAS, Guillermo (1989). *Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual*, tomo 3, 21° edición. Buenos Aires: Heliasta. Página 371.

⁶ REAL ACADEMIA ESPAÑOLA (2014). *Diccionario de la Lengua Española*, 23° edición. Consultado en: <http://www.rae.es>.



Tribunal Fiscal

N° 01379-4-2023

una vocación de permanencia en el tiempo relativamente larga, que sirven para que las personas puedan desarrollar sus actividades (vivienda, comercio, industria, entre otros) y comprenden un conjunto de estructuras, instalaciones y/o equipamiento que se caracterizan por su fijeza y permanencia en el suelo o la construcción, que no pueden ser separadas sin destruir, deteriorar o alterar el valor de la obra porque son parte integrante y funcional de esta.

i. Exceso de depreciación de planta de abastecimiento y planta de tratamiento de agua que califica como "Edificio y construcción" (S/ 513 098,00)

Que la recurrente señala que los activos fijos denominados "planta de abastecimiento" y "planta de tratamiento de agua" califican como "otros bienes del activo fijo", cuya tasa de depreciación asciende al 10%, y no como "edificios y construcciones" como refiere la Administración, siendo que, el ente fiscalizador a fin de sustentar el reparo se remite a diversas normas distintas a las tributarias y a jurisprudencia del Tribunal Fiscal vinculada con el Impuesto Predial, lo cual resulta no es pertinente puesto que aquellas están referidas a una situación administrativa y hecho imponible distinto al que es materia de controversia en autos.

Que sostiene que la sola referencia a descripciones vinculadas a obras civiles u otros elementos como rehabilitación de reservorios, pozos, tuberías, obras de tratamiento no implica por sí mismo que bienes que conforman dichas plantas califiquen como edificaciones y construcciones, requiriéndose para ello un análisis tanto jurídico como técnico que permita establecer el material específico de las plantas y la vida útil de las mismas, siendo que, el reparo formulado por la Administración carece de dicho sustento técnico, toda vez que no han efectuado una visita in-situ o verificación de campo ni acreditado con informes técnicos que dichos activos califiquen como edificaciones y construcciones.

Que agrega que la Administración debía verificar los materiales de construcción y su vida útil en cada caso concreto, siendo que el Tribunal Fiscal, entre otras, en las Resoluciones N° , y , ha establecido que a fin de determinar los cargos de depreciación se debe tener en cuenta la vida útil de los bienes, la misma que es determinada de acuerdo con sus características sustentadas en los correspondientes informes técnicos.

Que advierte que la Administración lejos de efectuar las verificaciones correspondientes que le permitan determinar las características de los bienes y su vida útil, se ha limitado a citar un "concepto general", extraído de la página web Wikipedia, realizando suposiciones y conjeturas respecto de los materiales y características de los bienes, sin mayor sustento ni citas de información técnica considerada a efecto de sus conclusiones, vulnerando los principios de debida motivación y verdad material. Cita a la Resolución N° 20 emitida por la Corte Suprema en el Expediente N° y a la Resolución del Tribunal Fiscal N° 1455-1-2006.

Que añade que a fin de sustentar el reparo materia de análisis ha presentado, el Informe de Alta del Activo que corresponde a la Planta de Tratamiento de Agua, y las imágenes adjuntas al mismo, de las que se puede advertir que dicha planta se conforma de equipos adquiridos, tanques, sistemas de bombas para recirculación y filtrado de CO2, sensores, tuberías e instrumentación, siendo que la mayor parte de la planta está compuesta por bienes que corresponden al rubro maquinaria y equipo; los que por sus características no tienen una vida útil mayor a 33 años, no obstante, dicha información no ha sido debidamente valorada por la Administración, lo que implica la vulneración de su derecho a la debida motivación y al principio de verdad material, al desestimar su posición sin mayor análisis y verificación, considerando que a fin que una resolución se encuentre debidamente motivada, debe exponerse las razones de hecho y de derecho por las que se arribó a determinada conclusión lo que implica ponderar los argumentos aportados por los administrados y los hechos probados durante el trámite del procedimiento administrativo. Cita a la sentencia del Tribunal Constitucional, emitida en el Expediente N° .

Que refiere que, sin perjuicio de ello, solicitó a un tercero independiente la elaboración del Informe técnico en el que se analiza la naturaleza de los bienes que conforman los activos observados y su calificación como "otros bienes del activo fijo", el cual no ha sido meritudo, aun cuando a efecto de dilucidar la materia controvertida, el aspecto técnico es relevante.



Tribunal Fiscal

N° 01379-4-2023

Que mediante escritos de alegatos de 9 de noviembre de 2020 y 15 de agosto de 2022, reitera sus argumentos y añade que este Tribunal mediante las Resoluciones N°

, entre otras, ha reconocido que, a efecto de determinar los cargos de depreciación de activo fijo, debe considerarse la naturaleza de cada bien, características y uso del activo; sin embargo la Administración no realizó un correcto análisis conforme con la realidad de los activos que conforman las cuentas observadas, generalizando su posición y omitiendo considerar que la parte principal de los activos observados está compuesta por maquinaria, equipo, bombas de agua, tableros eléctricos, entre otros, en base a especulaciones e inferencias, otorgándole mayor valor probatorio a la mera "denominación de los activos" que a un análisis técnico especializado.

Que por su parte, la Administración sostiene que las Plantas de Tratamiento de Agua de CO2 y de Abastecimiento de agua de la recurrente, están constituidas por un conjunto de estructuras y sistemas de ingeniería que a su vez comprenden obras civiles como perforación de pozos, y un conjunto de dispositivos y equipamientos estratégicamente distribuidos que permanecen integrados o fijados a la estructura de la construcción a fin de que el agua se vuelva apta para el consumo humano; hallándose todos ellos integrados y fijados al terreno, estructurados con material resistente y durable, los que en su totalidad corresponde a una obra de ingeniería correspondiendo sean depreciados con una tasa del 3%, al formar parte del rubro edificios y construcciones y no con una del 10% correspondiente al rubro de "otros bienes del activo fijo".

Que del Anexo N° 1.1 y el Punto 1 del Anexo N° 1.3 de la Resolución de Determinación N° , de fojas 3230 a 3242 y 3245, se aprecia que la Administración reparó el Impuesto a la Renta del ejercicio 2015 por exceso de depreciación de planta de abastecimiento y planta de tratamiento de agua por S/ 513 098,00 al considerar que dichos activos califican como "edificios y construcciones" cuya tasa de depreciación es de 3%, amparándose en los Requerimientos N° y sus resultados, señalando como base legal entre otros al inciso f) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que mediante el Punto 16 al Requerimiento N° , foja 2841, la Administración señaló que del archivo "IRTA Diciembre 2015", presentado por la recurrente, dedujo en la declaración del Impuesto a la Renta, el importe de S/ 98 854 281,00 por concepto de "depreciación tributaria", por lo que le solicitó que sustentara, con la base legal respectiva, la tasa de depreciación del 10%, aplicada a los bienes detallados en el Anexo N° 10 que obra a foja 2830, entre otros, a los denominados "water supply plan-request process plant" y "Planta tratamiento de agua CO2 de 1502 l".

Que en respuesta al citado requerimiento, mediante escrito de 5 de mayo de 2017, de foja 2790, la recurrente indicó que presentaba los comprobantes de pago y la documentación solicitada.

Que mediante el Punto 16 del Resultado al Requerimiento N° , de fojas 2814 a 2816, la Administración dio cuenta de la documentación proporcionada por la recurrente e indicó que, de acuerdo con las descripciones consignadas en el archivo Excel realizó un análisis respecto de la calificación de, entre otros, los activos fijos denominados "water supply plan-request process plant" (planta de proceso de solicitud de plan de suministro de agua) y "Planta tratamiento de agua CO2 de 1502 l", a fin de definir si estos califican como edificaciones y construcciones y por ende si se debió aplicar la tasa de depreciación del 3% y no la del 10% aplicada por la recurrente. Al respecto indicó que en el listado de proveedores y bienes, en relación con el primer activo, observó un detalle de facturas de proveedores dedicados a la ingeniería y construcción perforación de pozos tuberías baños químicos; siendo que, en cuanto al segundo activo, advirtió descripciones tales como desarrollo de ingeniería de detalle, obras civiles, administración de obras, excavación y movimiento de tierras, encofrado y desencofrado, entre otros, siendo que todas estas descripciones corresponden a construcciones cuyo material es resistente y durable.

Que asimismo refirió que de acuerdo con los conceptos de los proyectos de agua potable estos incluyen los elementos de construcción expansión o rehabilitación de represas y reservorios pozos, entre otros, por lo que de acuerdo con las características de las plantas de tratamiento y abastecimiento de agua, tales activos corresponden a obras de ingeniería hechas con concreto, es decir con un material altamente



Tribunal Fiscal

N° 01379-4-2023

resistente y durable que le asegura una vida útil larga, por lo que correspondía tratarlos conforme con el artículo 39 de la Ley del Impuesto a la Renta como "edificaciones y construcciones", por lo que observó la depreciación de los activos fijos denominados "water supply plan-request process plant" y "Planta tratamiento de agua CO2 de 1502 l".

Que mediante el Punto 4 del Anexo N° 1 al Requerimiento N° , de fojas 1769 y 1770, la Administración en aplicación del artículo 75 del Código Tributario solicitó a la recurrente sus descargos en cuanto a la observación formulada en el Punto 16 del Resultado al Requerimiento N° .

Que en respuesta al citado requerimiento la recurrente, mediante escrito de 26 de setiembre de 2017 de fojas 1729 a 1732, señaló que la Administración calificó erróneamente los activos fijos denominados "water supply plan-request process plant" y "Planta tratamiento de agua CO2 de 1502 l", que corresponden a "otros bienes del activo fijo", cuya tasa de depreciación asciende al 10%, siendo que, la sola referencia a cierta descripción vinculada a obras civiles u otros elementos como rehabilitación de reservorios pozos, entre otros, no implica por sí mismo que dichos bienes que conforman las mencionadas plantas califiquen como edificaciones y construcciones, por cuanto a efecto de arribar a dicha conclusión se requiere de un análisis jurídico y técnico, del cual carece el reparo formulado por la Administración, añadiendo que los auditores no han efectuado una visita in situ ni verificación en el campo, así como acreditado con informes técnicos que los activos que conforman las plantas observadas califiquen como edificaciones y construcciones. Cita a dicho efecto las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 07724-2-2005 y 10826-4-2009.

Que mediante el ítem 4 del Resultado del Requerimiento N° , de foja 1759 a 1766 vuelta, la Administración dio cuenta de lo señalado por la recurrente e indicó que de acuerdo con el "listado de proveedores y bienes" y el Informe de Alta de Activo, el activo denominado "Water Supply Plan - Request Process Plant", se encuentra conformado por tanques, sistema de bombas de recirculación, sistema de filtrado, siendo que dentro de la composición de los costos incurridos se encuentra conceptos de ingeniería, obras civiles, estructuras, tuberías, entre otros; asimismo el activo denominado "Planta tratamiento de agua CO2 de 1502 l" comprende obra civiles, administración de obras, excavación y movimiento de tierras, encofrado y desencofrado, relleno de compactación, entre otros, siendo que los tanques de ambas plantas se encuentran fijados al terreno, bienes que se encuentran contruidos con materiales resistentes y durables, por lo que tales activos, deben ser tratados como "edificaciones y construcciones".

Que respecto del argumento de la recurrente en cuanto a que los auditores no han efectuado una verificación de campo, señaló que ha verificado la documentación y detalle de la composición de los activos fijos lo cual se ha complementado con las descripciones respecto de los conceptos de la planta de tratamiento de agua, concluyendo que las plantas de tratamiento de agua y planta de abastecimiento de agua califican como "edificaciones y construcciones", por lo que la tasa de depreciación aplicable era del 3% y no del 10% como sostiene la recurrente, reparando el exceso de depreciación de los activos fijos denominados "water supply plan-request process plant" y "Planta tratamiento de agua CO2 de 1502 l", por el importe de S/ 513 098,09, conforme con el siguiente detalle:

Ítem	AFE	Descripción	Total S/	Según Contribuyente	Según Sunat	
				Depreciación 2015 – 10% S/	Depreciación 3% S/	Reparo S/
1			2 015 402,08	201 540,21	60 462,06	141 078,15
2			10 021 201,55	672 655,99	300 636,05	372 019,94
Total				874 196,20	361 098,11	513 098,09

Que conforme se aprecia del cuadro en referencia, la Administración reparó el exceso de la depreciación deducida por la recurrente en su declaración del Impuesto a la Renta del ejercicio 2015, por los activos fijos denominados "water supply plan-request process plant" (en adelante planta de abastecimiento de agua) y "Planta tratamiento de agua CO2 de 1502 l", al considerar que debió aplicar la tasa del 3%, al calificar como "Edificaciones y construcciones".



Tribunal Fiscal

N° 01379-4-2023

Que según la recurrente los referidos activos calificarían como "otros bienes del activo fijo", por lo que la tasa de depreciación ascendía al 10%, al estar compuestos dichos bienes principalmente por maquinaria, equipo, bombas de agua, tableros eléctricos, entre otros, siendo que, a fin de evidenciar dicha afirmación proporcionó, el Registro de Activo Fijo, facturas, guías de remisión, entre otros.

Que en ese sentido, corresponde verificar si como señala la Administración los activos descritos en el cuadro glosado califican como "Edificaciones y construcciones", o si por el contrario, estos se encuentran dentro del rubro "otros bienes del activo fijo".

Que al respecto obra en autos el Registro de Activo Fijo, de fojas 3305 a 3315, del cual se aprecia la anotación de los activos denominados "water supply plan-request process plant" (planta de abastecimiento de agua) y "water treatment plant -CO2" (Planta tratamiento de agua CO2), por las sumas de S/ 2 015 402,08 y S/ 10 021 201,55.

- Water supply plan-request process plant – Planta de abastecimiento de agua (reparo S/ 141 078,15)

Que en cuanto al activo denominado "water supply plan-request process plant" (planta de abastecimiento de agua), obra a foja 1717, la Factura N° , emitida por , en favor de la recurrente por la adquisición de 475 "metros de tubería de descarga riser pipe DN 80 – 3 # para pozo profundo 475 mts de tubería de descarga de acero inoxidable calidada AISI 304, de 3# de diámetro nominal DN 80 (88,9 mm), espesor de pared 3mm, terminados en sus extremos con conexiones zsm macho – hembra (acople rápido) respectivamente con sus accesorios que incluyen dos oring y dos cordones de sujeción en tramos de 5.8 m, elevadores y abrazaderas", 2 "elevadores (liftinf caps) ZSM DN80, 304SS" y 1 "abrazadera (Steel casing clamp) DN 80, 304SS", por el importe de US\$ 60 406,75, más el Impuesto General a las Ventas. Asimismo, obra a fojas 1713 a 1716 la respectiva Orden de Compra N° , emitida por la recurrente, y la Guía de Remisión N° de 21 de octubre de 2010, emitida por dicha empresa, que contiene la misma descripción de la factura glosada.

Que obra a foja 1713, la Factura N° , emitida el 22 de octubre de 2010 por Ruen Drilling Int Inc. Sucursal del Perú en favor de la recurrente, por la adquisición de "cargos por servicios de perforación de pozos de bombeo – P.P. 18, durante el periodo de 01 de setiembre al 06 de octubre de 2010", por el importe total de US\$ 147 672,92, más el Impuesto General a las Ventas, y a fojas 1701 a 1711 la Orden de Compra N° emitida por la recurrente el 10 de agosto de 2010 con la misma descripción de la citada factura y la Hoja de Entrada de Servicios N° de 19 de octubre de 2010 con el concepto "Perforación de pozos Lin. Planificación".

Que obran a fojas 1698 a 1701, la Factura N° emitida el 1 de octubre de 2010 por y en favor de la recurrente por la adquisición de 83 metros de "tubería hope", 3 unidades de "reducción HDPE", 3 unidades de "carrete HDPE & 3" ASTM SDR 9", 3 unidades "carrete HDPE & 3" ASTM SDR 9 L=1.2", 3 unidades de "backing ring & 3" y 3 unidades de "Stub end", por el importe de US\$ 1 643,43, más el Impuesto General a las Ventas; la Orden de Compra N° de 1 de setiembre de 2010; y la Guía de Remisión N° de 1 de octubre de 2010, emitida por la recurrente, bajo la misma descripción que el citado comprobante de pago.

Que asimismo obran a fojas 1694 a 1697, la Factura N° emitida por en favor de la recurrente por la adquisición de 666.70 metros de "tubería Hope", por el importe de US\$ 3 820,19, más el Impuesto General a las Ventas y su respectiva Orden de Compra N° de 1 de setiembre de 2010 y la Guía de Remisión N° de 1 de octubre de 2010.

Que igualmente, obra a fojas 1680 a 1684, la Factura N° de 27 de octubre de 2010 con la descripción "por servicio de supervisión de perforación de pozos setiembre – octubre 2010", emitida por ; la Hoja de Entrada de Servicios N° por el concepto "supervisión perforación de pozos"; y documentos denominados "Valorización – setiembre y octubre de 2010" con la descripción "supervisión de perforación de 3 pozos de producción mes de setiembre" y "supervisión de perforación de 3 pozos de producción mes de octubre"; y "Supervisión de perforación de 3



Tribunal Fiscal

N° 01379-4-2023

pozos de producción (setiembre 2010)" y "Supervisión de perforación de 3 pozos de producción (octubre 2010)", los cuales contienen los rubros de costos de personal, costos operativos, gastos financieros, gastos generales y utilidad.

Que obran a fojas 1676 a 1684, el documento Comercial Invoice N° _____ emitido el 14 de setiembre de 2010, bajo la descripción "*cable eléctrico vulcanizado sumergible, cable marca Draka para bomba sumergible*", emitida por _____, Corp.; y la Orden de Compra N° _____ de 27 de agosto de 2010 bajo la misma descripción de la factura; y el documento denominado "*Aviso de Llegada*" de 30 de setiembre de 2010 dirigida por el embarcador _____, Corp. a la recurrente, mediante el cual la citada empresa informa que "*a bordo de la nave en referencia (Madeleine V-116) arribará la carga consignada a su empresa*".

Que de la referida documentación se aprecia que con relación al activo denominado Planta de abastecimiento de agua, la recurrente proporcionó diversas facturas que acreditarían su composición, advirtiéndose que dicha planta estaría conformada por diversos pozos, cuya construcción fue encargada por la recurrente, y una red de tuberías y cables que se habrían instalado en ellos.

Que en ese sentido la Planta de abastecimiento de agua se encuentra conformada principalmente por pozos en los que se encuentran instalados, diversas tuberías y cables, siendo que dicha estructura se caracteriza por su fijeza y permanencia en el suelo, conforme se aprecian en las fotografías que obran a foja 3272, que según las normas técnicas antes glosadas⁷, son instalaciones fijas y permanentes que forman parte integrante de las edificaciones, siendo pertinente señalar que si bien la recurrente señala que los bienes observados no son instalaciones fijas y permanentes, no ha sustentado dicha aseveración con un informe técnico u otro documento respecto de las características de dichos bienes y su relación con las edificaciones en los que fueron instalados, a fin de desvirtuar el presente reparo por lo que les resulta aplicable la tasa de depreciación tributaria correspondiente a los edificios y construcciones (3%), en esa medida el exceso de depreciación reparado se encuentra arreglado a ley, correspondiendo mantener el reparo efectuado y confirmar la resolución apelada en este extremo.

Que es del caso mencionar que considerando que en el Informe Técnico Sobre la Valuación Comercial de Diversos Activos Fijos, presentado por la recurrente, no se hace referencia al activo materia de análisis, no resulta pertinente su análisis, en este aspecto.

Que respecto de lo afirmado por la recurrente en cuanto a que la Ley de Habilitaciones Urbanas y de Edificaciones, el Reglamento Nacional de Edificaciones y el Reglamento Nacional de Tasaciones, no tienen carácter vinculante para la Ley del Impuesto a la Renta, cabe mencionar que dado que la Ley del Impuesto a la Renta y su reglamento no contienen una definición para los términos "edificios" y "construcciones", correspondía la aplicación supletoria de los referidos dispositivos, de conformidad con la Norma IX del Título Preliminar del Código Tributario, por lo que no resulta atendible lo alegado.

Que en cuanto a lo alegado por la recurrente, en el sentido que la Administración no efectuó una verificación "in situ" de los activos; cabe señalar que contrariamente a lo indicado, la Administración de acuerdo con sus facultades de fiscalización debe analizar en cada caso, los diversos medios de prueba idóneos, como la documentación analizada precedentemente, a fin de determinar las obligaciones tributarias, debiéndose agregar que la recurrente no ha presentado prueba alguna que desvirtúe la acotación efectuada⁸; aun cuando tuvo la oportunidad de presentar sus descargos, solicitados en forma expresa por la Administración durante el procedimiento de fiscalización, y por cuanto la inspección solicitada, está referida a bienes del activo fijo, cuyas características podrían haber variado de un ejercicio gravable a otro posterior; por lo que la falta de actuación de dicha inspección por parte de la Administración no implica en modo alguno vulneración de su derecho de defensa⁹.

⁷ Reglamento Nacional de Tasaciones aprobado por Resolución Ministerial N° 126-2007-VIVIENDA y el Reglamento de Licencias de Habilitación Urbana y Licencias de Edificación aprobado por Decreto Supremo N° 008-2013-VIVIENDA.

⁸ Similar criterio se ha emitido en la Resolución N° _____.

⁹ En similar sentido se ha pronunciado este Tribunal en la Resolución N° _____.



Tribunal Fiscal

N° 01379-4-2023

- Water treatment plant CO2 - Planta tratamiento de agua CO2 de 1502 l/ (reparo S/ 372 019,94)

Que con relación al activo denominado "Planta tratamiento de agua CO2 de 1502 l/", obra de fojas 1673 a 1675 el "Informe de Alta de Activo AFE:50000678", de febrero de 2013, mediante el cual se da cuenta que dicho activo consta de una planta de tratamiento de agua diseñada para procesar un promedio de 150 l/s de agua proveniente de la presa de relaves, toda vez que dicho elemento llega con un PH elevado, que debe ser neutralizado mediante la inyección de CO2, por cuanto dicha planta se encuentra ubicada en el área contigua al espesador de relaves, cabe indicar que en el mencionado informe se precisa que el CO2 es almacenado en un tanque de 30tn el cual es evaporado mediante un sistema de 5 bombas de recirculación en un tanque de 200 m3; posteriormente, el agua es transportada mediante 2 bombas de 90 l/s cada una al sistema de filtrado, conformado por 3 módulos o líneas de filtración. Se detalla que el presupuesto invertido en ejecución de dicho trabajo asciende a US\$ 3 869 750,00, compuesto por: ingeniería (US\$ 457 700,00), obras civiles (US\$ 584 572,00), planta de tratamiento del CO2 (US\$ 568 790,00), planta de filtrado (US\$ 284 675,00), estructuras (US\$ 725 896,00), mecánicas eléctricas (Ipsycom) (US\$ 708 787,00), equipos adquiridos (US\$ 220 760,00), geosintéticos y tuberías (US\$ 161 165,00), instrumentación (US\$ 117 000,00) y otros (US\$ 40 404,00). Obra a fojas 1673 y 1674 fotografías de la "planta de CO2" y la "Zona de filtrado".

Que de la referida descripción se advierte que el reparo materia de autos recae sobre el activo denominado "Water treatment plant CO2" (Planta tratamiento de agua CO2 de 1502 l/), que comprende principalmente tanques, bombas, módulos o líneas de filtración, lo que se corrobora de las fotografías que obran a fojas 1673, 1674 y 3256, cuya instalación tuvo como propósito el separar y procesar agua proveniente de la presa de relaves, de acuerdo con lo detallado en el "Informe de Alta de Activo AFE:50000678", antes glosado, el mismo que si bien requirió de la ejecución de determinadas obras civiles y de ingeniería; el propósito y funcionalidad de estas comprendía la instalación de los bienes que permitirían tratar un promedio de 150 l/s de agua proveniente de la presa de relaves, como las mencionadas bombas, tanques y sistemas de filtración, debiendo añadir que no se aprecia que la presencia del concreto predomine en el activo materia de análisis.

Que cabe mencionar que la Administración mantuvo el reparo sobre el referido activo al considerar que la planta de tratamiento de agua CO2 calificaba como una edificación y construcción al comprender las edificaciones propiamente dichas y toda construcción, que tiene como característica su fijeza y permanencia.

Que ahora bien considerando lo expuesto, cabe indicar que este Tribunal en la Resolución N° , ha señalado que el análisis de la Administración sobre la procedencia de la aplicación de la tasa de depreciación correspondiente a "edificaciones y construcciones" para el caso particular de una obra de ingeniería en la que participan varias especialidades, debe sustentarse principalmente en la vida útil del componente principal que permite o determina el funcionamiento del activo fijo¹⁰.

Que en la determinación del reparo materia de análisis no se aprecia que la Administración hubiera considerado las condiciones y características del activo materia de análisis, el que como se ha indicado precisamente, comprende principalmente tanques, bombas, módulos o líneas de filtración, que permiten su funcionamiento, los mismos que no califican como "edificios y construcciones".

Que en tal sentido el indicado activo no califica como "edificios y construcciones", por lo que corresponde levantar el reparo y revocar la apelada en este extremo.

ii. Exceso de depreciación de bienes que califican como "edificio y construcción" (S/ 1 044 806,00)

Que la recurrente señala que los auditores de la Administración sustentaron el reparo en diversas normas distintas de las tributarias y en jurisprudencia del Tribunal Fiscal vinculada con el Impuesto Predial, lo que carece de pertinencia toda vez que están referidas a una situación administrativa y hecho imponible distinto

¹⁰ Similar criterio se ha emitido en la Resolución N° .