HARO ROMERO Jennifer FAU 20131370645 soft
Fecha: 27/02/2026 12:26:29
Motivo: En señal de conformidad

# Tribunal Fiscal

**Nº 01608-10-2026**

| | | |
|---|---|---|
| **EXPEDIENTE Nº** | : | 4589-2023 |
| **INTERESADO** | : | |
| **ASUNTO** | : | Impuesto a la Renta y Multa |
| **PROCEDENCIA** | : | Lima |
| **FECHA** | : | Lima, 20 de febrero de 2026 |

**VISTA** la apelación interpuesta por , con Registro Único de Contribuyente Nº contra la Resolución Nº 056 de 25 de noviembre de 2022, emitida por la Intendencia Nacional de Impugnaciones de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria – SUNAT, que en cumplimiento de la Resolución de Tribunal Fiscal N° 05517-10-2022, rectificó y prosiguió con la cobranza de la deuda tributaria contenida en la Resolución de Determinación N° 360, emitida por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2014 y la Resolución de Multa N° 616, girada por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario.

**CONSIDERANDO:**

Que la recurrente sostiene que el mandato contenido en la Resolución N° 05517-10-2022 no estuvo dirigido a cuestionar el costo de las 13 embarcaciones adquiridas, sino únicamente a verificar si, durante el año 2014, dichos bienes fueron utilizados para efectos del reconocimiento de la depreciación. En ese sentido, afirma que la Administración no ha tenido en cuenta que la resolución de apelada debía circunscribirse estrictamente a los parámetros fijados en la Resolución N° 05517-10-2022, sin que resulte jurídicamente válido emitir, en dicha etapa, nuevo pronunciamiento que modifique lo previamente resuelto.

Que precisa que la Administración ha considero que las fechas de inicio de uso de las embarcaciones corresponden a los meses de febrero y marzo de 2014; sin embargo, dichos bienes fueron utilizados desde enero de 2014, conforme se desprende de la documentación presentada en atención a lo requerido mediante el Requerimiento N 580.

Que mediante escrito ampliatorio de su recurso de apelación (fojas 2237 a 2242), la recurrente indicó que en la Resolución N° 05517-10-2022 se estableció de manera expresa que las cuotas mensuales pagadas no debían ser deducidas como gastos para efectos del Impuesto a la Renta, en tanto no corresponden exclusivamente a una contraprestación por el uso temporal de los bienes, sino que respondían a una transferencia de propiedad al vencimiento de los plazos contractuales, lo cual a su criterio, implica reconocer que tales pagos forman parte del costo de la adquisición de los bienes.

Que enfatiza que incluso en la Resolución N° 05517-10-2022 se reconoce que la suma total de las cuotas mensuales ascendente a US$ 3 733 920,00 supera el monto valorizado de cada barcaza, ascendente a US$ 1 600 000,00, circunstancia que se explica por tratarse de una operación de arrendamiento financiero y no de una compraventa ordinaria, resultando justificado que las cuotas mensuales superen al monto valorizado por cada barcaza.

Que menciona que no resulta procedente que la Administración incorpore un nuevo reparo referido al costo de adquisición de los activos, toda vez que dicho aspecto no fue materia de pronunciamiento en la Resolución N° 05517-10-2022, ni se dispuso su verificación, siendo que el mandato “verificar”, debe entenderse como aplicar la depreciación considerando como costo de adquisición a las cuotas mensuales pagadas, por lo que su incorporación en la resolución impugnada excede de lo ordenado y contraviene lo

FALCONI SINCHE Gary Roberto FAU 20131370645 soft
Fecha: 27/02/2026 11:25:10
Motivo: Soy el autor del documento

RAMIREZ MIO Luis Alberto FAU 20131370645 soft
Fecha: 27/02/2026 11:27:14
Motivo: Soy el autor del documento

JIMENEZ SUAREZ Erika Isabel FAU 20131370645 soft
Fecha: 27/02/2026 11:56:35
Motivo: Soy el autor del documento

dispuesto en la jurisprudencia de observancia obligatoria contenida en la Resolución N° 04638-1-2005 y en el artículo 127 del Código Tributario.

Que invoca la prescripción de la acción para exigir el pago de la deuda tributaria, al haber transcurrido en exceso el plazo de 4 años previsto en el artículo 43 del Código Tributario, precisa además que, conforme a lo establecido en el artículo 46 del citado cuerpo normativo, no debe considerarse como causal de suspensión del plazo prescriptorio el tiempo transcurrido en exceso respecto de los plazos legales establecidos para resolver los recursos impugnatorios. Cita la Sentencia del Tribunal Fiscal recaída en el Expediente N° 2051-2016-PA/TC.

Que solicita la eliminación de los intereses moratorios computados en exceso respecto del plazo legal establecido para resolver los recursos impugnatorios de la deuda tributaria, en atención a lo dispuesto en la Casación N° 06619-2021-LIMA y la Sentencia del Tribunal Constitucional N° 03525-2021-PA/TC.

Que mediante escrito de alegatos (fojas 2244 a 2250), la recurrente reitera sus argumentos expuestos en su recurso de apelación y en la ampliación del mismo, e indica que, una vez emitida la resolución de determinación, su contenido se vincula a la entidad emisora, generando efectos preclusivos respecto del ejercicio de las facultades de fiscalización y determinación, por lo que, como regla general, dicho acto no puede ser modificado con posterioridad a su notificación, conforme con el principio de inmutabilidad; no obstante, aduce que en las Resoluciones N° 04638-1-2005 y 00815-1-2015 se ha preservado la aplicación de dicho principio, precisándose que, de manera excepcional, cabe la modificación de actos administrativos definitivos por las causales previstas en el artículo 108 del Código Tributario.

Que, alega que la Administración ha establecido una fórmula de prorrata de la depreciación de las 13 naves, en función al número de días utilizados de los 365 días del ejercicio 2014, aplicando una depreciación restringida e ilegal, no prevista en la Ley del Impuesto a la Renta, máxime cuando dichas naves habrían sido utilizadas durante todo el referido ejercicio.

Que invoca la aplicación del artículo 230 del Texto único Ordenado de la Ley N° 27444, referido a la ejecutoriedad del acto administrativo, conforme al cual los actos administrativos tienen carácter ejecutorio, salvo disposición legal expresa en contrario, mandato judicial o que estén sujetos a condición o plazo conforme a ley.

Que, por su parte, la Administración señala que, en cumplimento a lo ordenado por este Tribunal en la Resolución N° 05517-10-2022, rectificó y prosiguió con la cobranza de la deuda tributaria contenida en la Resolución de Determinación N° 360, emitida por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2014 y la Resolución de Multa N° 616, girada por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario.

Que, en ese sentido, la Administración, en cumplimiento con lo dispuesto por este Tribunal en la Resolución N° 05517-10-2022 emitió la Resolución N° 056, de fecha 25 de noviembre de 2022, por lo que la materia controvertida se circunscribe a determinar si se ha dado cumplimiento a lo dispuesto en la citada resolución. No obstante, previamente, corresponde emitir pronunciamiento respecto de la prescripción invocada por la recurrente.

## I. Prescripción

Que el inciso o) del artículo 92 del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF[1], modificado por Decreto Legislativo N° 1263[2], señala que los administrados

[1] Publicado el 22 de junio de 2013 en el diario oficial "El Peruano".
[2] Publicado el 10 de diciembre de 2016 en el diario oficial "El Peruano".

tienen derecho, entre otros, a solicitar a la Administración Tributaria la prescripción de las acciones de la Administración Tributaria previstas en el artículo 43, incluso cuando no hay deuda pendiente de cobranza.

Que el artículo 48 del citado código dispone que la prescripción puede oponerse en cualquier estado del procedimiento administrativo o judicial.

Que este Tribunal ha establecido en la Resolución N° 09028-5-2001, entre otros, que la prescripción puede oponerse: (i) En vía de acción, dando inicio a un procedimiento no contencioso vinculado a la determinación de la deuda tributaria, y (ii) En vía de excepción, como un medio de defensa previa dentro de un procedimiento contencioso-administrativo pues su finalidad es deslegitimar la pretensión de la Administración de cobrar la deuda tributaria acotada.

Que el artículo 43 del citado código dispone que la acción de la Administración para determinar la deuda tributaria, así como la acción para exigir su pago y aplicar sanciones prescribe a los 4 años y a los 6 años para quienes no hubieran presentado la declaración respectiva.

Que los numerales 1 y 4 del artículo 44 del Código Tributario, señala que el término prescriptorio se computará, desde el uno (1) de enero del año siguiente a la fecha en que vence el plazo para la presentación de la declaración anual respectiva; y desde el uno (1) de enero siguiente a la fecha en que se cometió la infracción o, cuando no sea posible establecerla, a la fecha en que la Administración Tributaria detectó la infracción.

Que según el numeral 7 del artículo 44 del mencionado código, el término prescriptorio se computará desde el día siguiente de realizada la notificación de las resoluciones de determinación o de multa, tratándose de la acción de la Administración Tributaria para exigir el pago de la deuda contenida en ellas[3].

Que, por otro lado, el inciso a) del numeral 2 del artículo 46 del referido código, establece que la acción para exigir el pago de la obligación tributaria se suspende durante la tramitación del procedimiento contencioso tributario[4].

Que el penúltimo párrafo del anotado artículo 46, modificado por Decreto Legislativo N° 1311[5], establece que, para efecto de lo establecido en dicho artículo, la suspensión que opera durante la tramitación del procedimiento contencioso tributario o de la demanda contencioso administrativa, en tanto se dé dentro del

---

[3] Cabe indicar que la Primera Disposición Complementaria Transitoria del Decreto Legislativo Nº 1421 establece que tratándose de procedimientos en trámite y/o pendientes de resolución, el inicio del plazo de prescripción para exigir el cobro de la deuda tributaria contenida en resoluciones de determinación o de multa cuyo plazo de prescripción de la acción para determinar la obligación tributaria o para aplicar sanciones se inició hasta el 1 de enero de 2012, notificadas a partir del 28 de setiembre de 2012 dentro del plazo de prescripción, se computa a partir del día siguiente de la notificación de tales resoluciones, conforme con el numeral 7 del artículo 44 del Código Tributario.

[4] El penúltimo párrafo del artículo 46 en mención, modificado por Decreto Legislativo N° 1311, publicado en el diario oficial "El Peruano" el 30 de diciembre de 2016, establece que: "*Para efectos de lo establecido en el presente artículo, la suspensión que opera durante la tramitación del procedimiento contencioso tributario o de la demanda contencioso administrativa, en tanto se dé dentro del plazo de prescripción, no es afectada por la declaración de nulidad de los actos administrativos o del procedimiento llevado a cabo para la emisión de los mismos. En el caso de la reclamación o la apelación, la suspensión opera sólo por los plazos establecidos en el presente Código Tributario para resolver dichos recursos, reanudándose el cómputo del plazo de prescripción a partir del día siguiente del vencimiento del plazo para resolver respectivo.*"
La Primera Disposición Complementaria Transitoria del citado Decreto Legislativo N° 1311 establece que: "*La modificación del penúltimo párrafo del artículo 46 del Código Tributario se aplica respecto de las reclamaciones que se interpongan a partir de la vigencia del presente decreto legislativo y, de ser el caso, de las apelaciones contra las resoluciones que las resuelvan o las denegatorias fictas de dichas reclamaciones".* En la Resolución N° 00549-Q-2024, que constituye precedente de observancia obligatoria, este Tribunal ha precisado que antes de la modificación de dicha norma por el Decreto Legislativo N° 1311, este párrafo del artículo 46 no preveía que la suspensión operaba solo por los plazos establecidos por el Código Tributario para resolver.

[5] Publicado el 30 de diciembre de 2016 en el diario oficial "El Peruano".

plazo de prescripción, no es afectada por la declaración de nulidad de los actos administrativos o del procedimiento llevado a cabo para la emisión de los mismos. En el caso de la reclamación o la apelación, la suspensión opera sólo por los plazos establecidos en el presente Código Tributario para resolver dichos recursos, reanudándose el cómputo del plazo de prescripción a partir del día siguiente del vencimiento del plazo para resolver respectivo.

Que al respecto, mediante Resolución N° 00549-Q-2024, que constituye jurisprudencia de observancia obligatoria[6], se ha establecido que: *"La causal de suspensión del cómputo del plazo de prescripción, referida a la tramitación del procedimiento contencioso tributario, opera sólo durante los plazos establecidos para resolver los recursos de impugnación si en el mencionado procedimiento se ha declarado la nulidad de los actos administrativos que contienen la deuda respecto de la cual se ha alegado la prescripción de las acciones de la Administración Tributaria o del procedimiento llevado a cabo para su emisión".*

Que el citado criterio tiene carácter vinculante para todos los vocales de este Tribunal, según lo establecido por el Acuerdo de Reunión de Sala Plena N° 2002-10 de 17 de setiembre de 2002.

Que el inciso a) del artículo 104 del citado código dispone que la notificación de los actos administrativos podrá realizarse por correo certificado o por mensajero, en el domicilio fiscal, con acuse de recibo o con certificación de la negativa a la recepción efectuada por el encargado de la diligencia. El acuse de recibo deberá contener, como mínimo: (i) Apellidos y nombres, denominación o razón social del deudor tributario; (ii) Número de RUC del deudor tributario o número del documento de identificación que corresponda; (iii) Número de documento que se notifica; (iv) Nombre de quien recibe y su firma, o la constancia de la negativa; y (v) Fecha en que se realiza la notificación.

Que por otro lado, el inciso b) del artículo 104 del anotado Código Tributario, modificado por Decreto Legislativo N° 1263, indica que la notificación de los actos administrativos se realizará por medio de sistemas de comunicación electrónicos, siempre que se pueda confirmar la entrega por la misma vía, y que tratándose del correo electrónico u otro medio electrónico aprobado por la SUNAT o el Tribunal Fiscal, entre otras, que permita la transmisión o puesta a disposición de un mensaje de datos o documento, la notificación se considerará efectuada al día hábil siguiente a la fecha del depósito del mensaje de datos o documento, y que la SUNAT mediante resolución de superintendencia establecerá los requisitos, formas, condiciones, el procedimiento y los sujetos obligados a seguirlo, así como las demás disposiciones necesarias para la notificación por los medios antes referidos.

Que, de autos se advierte que la recurrente presentó la declaración jurada por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2014 mediante Formulario 692 N° (fojas 44 a 47), por lo que, de conformidad con el artículo 43 del Código Tributario, resulta aplicable el plazo de prescripción de 4 años.

Que en consecuencia, el cómputo del plazo de prescripción de la acción para determinar el Impuesto a la Renta del ejercicio 2014 y para aplicar la sanción vinculada, se inició el 1 de enero de 2016 y culminaría el primer día hábil de enero de 2020.

Que con fecha 6 de enero de 2017, la Administración notificó la Resolución de Determinación N° 360 emitida por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2014 y la Resolución de Multa N° 616 girada por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, en el domicilio fiscal de la recurrente, mediante acuse de recibo, dejándose constancia de los datos y firma de la persona con quien se entendió la diligencia, de conformidad con lo dispuesto en el inciso a) del artículo 104 del Código Tributario (fojas 1510 y 1513), ejerciéndose la acción para determinar y aplicar sanciones.

[6] Publicada el 24 de febrero de 2024 en el diario oficial "El Peruano".

Que, ahora bien, en su escrito ampliatorio de su recurso de apelación presentado el 22 de enero de 2024 (fojas 2237 a 2243), la recurrente solicitó la prescripción de la acción de la Administración para exigir el pago de la deuda contenida en la Resolución de Determinación N° 360, emitida por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2014 y la Resolución de Multa N° 616, girada por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario.

Que considerando que los citados valores fueron notificados el 6 de enero de 2017[7], el cómputo del plazo de prescripción para exigir el pago de la deuda contenida en la Resolución de Determinación N° 360 y la Resolución de Multa N° 616, de conformidad con el numeral 7 del artículo 44 del Código Tributario, se inició el 7 de enero de 2017, el cual culminaría de no mediar causales de interrupción y/o suspensión, el 7 de enero de 2021.

Que, no obstante, con fecha 2 de febrero de 2017 la recurrente interpuso recurso de reclamación contra los citados valores (fojas 1529 a 1568), el cual fue resuelto mediante la Resolución de Intendencia N° 360/SUNAT de 25 de julio de 2017[8] (fojas 1611 a 1619). Posteriormente, el 14 de agosto de 2017, la recurrente presentó recurso de apelación contra la referida resolución (fojas 1644 a 1660), el cual fue resuelto mediante la Resolución N° 05517-10-2022, de fecha 27 de julio de 2022[9], ordenando a la Administración a cumplir con lo indicado en la citada resolución (fojas 1790 a 1811).

Que a través de la Resolución N° 056 de 25 de noviembre de 2022 (fojas 2179 a 2182), la Administración dio cumplimiento a lo ordenado por este Tribunal en la Resolución N° 05517-10-2022, habiendo formulado apelación la recurrente contra ésta última el 19 de diciembre de 2022 (fojas 2201 a 2208), la que es materia de grado ante esta instancia.

Que, en tal sentido, el plazo de prescripción se suspendió durante la tramitación del procedimiento contencioso tributario, desde el 2 de febrero de 2017 hasta el 27 de julio de 2022, por lo que el cómputo del plazo prescriptorio se mantuvo suspendido durante dicho periodo, al amparo del inciso a) del numeral 2 del artículo 46 del Código Tributario, antes glosado. Asimismo, debe precisarse que, en el caso de autos no se configura el supuesto previsto en el criterio de observancia obligatoria establecido por la Resolución N° 00549-Q-2024.

Que, en consecuencia, a la fecha en la que la recurrente dedujo la prescripción, esto es, el 22 de enero de 2024 con la presentación de su escrito de ampliatorio de su recurso de apelación (foja 2237), aún no había operado la prescripción de la acción de la Administración para exigir el pago de la deuda contenida en la Resolución de Determinación N° 360 y la Resolución de Multa N° 616, por lo que no procede amparar la prescripción alegada, debiendo declararse infundada la apelación en este extremo.

Que en cuanto a la sentencia recaída en el Expediente N° 02051-2016-PA/TC, en el extremo referido a la prescripción invocada por la recurrente, cabe indicar que tal pronunciamiento ha sido emitido para un caso particular, con motivo de la resolución de la interposición de una demanda de amparo, es decir, tomando en cuenta los hechos acontecidos en el caso específico, por lo que la referida sentencia solo se aplica al caso concreto, al ser ello consustancial con la propia naturaleza de los procesos constitucionales, cuyos alcances se restringen únicamente a las partes y a los asuntos ventilados en tales procesos[10].

---

[7] Mediante acuse de recibo, dejándose constancia de los datos y firma de la persona con quien se entendió la diligencia de conformidad con lo dispuesto en el inciso a) del artículo 104 del Código Tributario (fojas 1510 y 1513).

[8] Notificada a la recurrente el 2 de agosto de 2017 mediante acuse de recibo en el domicilio fiscal de la recurrente, habiéndose cumplido con consignar los datos de identificación y firma de la persona con quien se entendió la diligencia, de conformidad con el inciso a) del artículo 104 del Código Tributario (foja 1620).

[9] Notificada a la recurrente el 19 de agosto de 2022 mediante notificación electrónica, de conformidad con el inciso b) del artículo 104 del Código Tributario, según se aprecia del Sistema de Información del Tribunal Fiscal – SITFIS.

[10] Un criterio similar ha sido expuesto en las Resoluciones N° 10121-3-2021 y 7104-9-2023.

Que sobre la sentencia recaída en el Expediente N° 03525-2021-PA/TC (caso ), cabe indicar que su pronunciamiento está referido al caso de cobro de intereses durante los excesos en los plazos para resolver, lo que será tomado en cuenta en esta instancia al pronunciarse sobre los alegatos de la recurrente referidos al cobro de intereses moratorios.

**II. Cumplimiento**

Que de conformidad con lo dispuesto por el primer y tercer párrafos del artículo 156 del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por el Decreto Supremo N° 133-2013-EF, modificado por Decreto Legislativo N° 1421[11], establece que las resoluciones del Tribunal Fiscal serán cumplidas por los funcionarios de la Administración Tributaria, bajo responsabilidad.

Que el segundo párrafo del citado artículo 156, regula en caso de que se requiera expedir resolución de cumplimiento o emitir informe, se cumple con el trámite en el plazo máximo de noventa (90) días hábiles de notificado el expediente a la Administración Tributaria, debiendo iniciarse la tramitación de la resolución de cumplimiento dentro de los quince (15) primeros días hábiles del referido plazo, bajo responsabilidad, salvo que el Tribunal Fiscal señale plazo distinto.

Que agrega el mismo artículo 156 que contra la resolución de cumplimiento se podrá interponer recurso de apelación dentro del plazo de quince (15) días hábiles siguientes a aquél en que se efectuó su notificación. En este caso la controversia únicamente estará destinada a determinar si se ha dado estricto cumplimiento a lo ordenado por el Tribunal Fiscal, por lo que los alegatos que no estén relacionados con dicho cumplimiento se tienen por no presentados. El Tribunal Fiscal resolverá la apelación dentro del plazo de seis (6) meses contados a partir de la fecha de ingreso de los actuados al Tribunal Fiscal.

Que mediante las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 01115-3-2010 y 13430-5-2010, se ha establecido que mediante la apelación de una resolución de cumplimiento solo se puede cuestionar el proceder de la Administración con relación a lo dispuesto por este Tribunal y no discutir situaciones que ya fueron evaluadas por este ni analizar nuevos argumentos e informes alcanzados por la recurrente, correspondiendo por tanto verificar si aquella ha observado lo dispuesto en la resolución que es materia de cumplimiento, sin que proceda la emisión de un nuevo pronunciamiento sobre lo ya decidido.

Que asimismo en las Resoluciones N° 00887-5-2007 y 07176-3-2008, entre otras, este Tribunal ha señalado que, tratándose de la etapa de cumplimiento, la facultad para volver a determinar la deuda tributaria está limitada a los parámetros establecidos por este colegiado y que la Administración debe limitarse a dar cumplimiento a lo resuelto por este.

Que conforme con el criterio previsto por este Tribunal, entre otras, en la Resolución N° 00602-5-2000, son susceptibles de apelación las resoluciones que emita la Administración en cumplimiento de lo dispuesto por el Tribunal Fiscal. Asimismo, según se ha establecido en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 04156-2-2010, una vez dictada la resolución mediante la cual la Administración señala dar cumplimiento a lo ordenado por este colegiado, el administrado tiene derecho a cuestionar tal resolución si considera que no se ha cumplido con lo ordenado por aquel, en tal sentido, dicha resolución es apelable en la medida que permitirá a esta instancia revisar si la actuación de aquella a través del acto emitido se enmarca dentro de los términos establecidos por este Tribunal.

Que si bien el cumplimiento de lo dispuesto por el Tribunal Fiscal implica, como se ha glosado previamente, ceñirse a los parámetros impuestos por la resolución de esta instancia, existen aspectos que, por ejemplo, al corresponder a situaciones que se configurarán producto del cumplimiento, no son abordados expresamente por la resolución que emite este colegiado, sin perjuicio que la actuación de la Administración

[11] Publicada en el diario oficial "El Peruano" el 13 de setiembre 2018.

sobre el particular, plasmada en la respectiva resolución de cumplimiento, pueda ser objeto de impugnación.

Que, en consecuencia, la controversia consiste en determinar si la resolución apelada cumplió lo dispuesto por esta instancia en la Resolución N° 05517-10-2022 y, en tal sentido, si el pronunciamiento emitido se ajusta a ley.

*Antecedentes*

Que como antecedente en el caso de autos se tiene que mediante la Resolución del Tribunal Fiscal N° 05517-10-2022 (fojas 1790 a 1811), se emitió pronunciamiento respecto de la apelación interpuesta por la recurrente contra la Resolución de Intendencia Nº 360/SUNAT de 25 de julio de 2017, emitida por la Intendencia Regional Loreto de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria – SUNAT, que declaró infundada la reclamación formulada contra la Resolución de Determinación N° 360, girada por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2014, y la Resolución de Multa N° 616, emitida por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario.

Que, a través de la citada Resolución N° 05517-10-2022, este Tribunal en base a los fundamentos de hecho y de derecho expuestos en sus considerandos señaló lo siguiente:

> *"(…)*
>
> ***RESUELVE:***
>
> ***CONFIRMAR** la Resolución de Intendencia N° 360/SUNAT de 25 de julio de 2017, debiendo proceder conforme a lo expuesto en la presente resolución.".*

Que entre los fundamentos que sustentaron la citada Resolución N° 05517-10-2022, este Tribunal sostuvo:

> ***"(…) Resolución de Determinación Nº 360***
>
> *(…)*
>
> *Que en efecto, en mérito al aludido Contrato "Umbrella Charter Agreement", la recurrente y suscribieron el 25 y 26 de junio de 2013 y 24 de enero de 2014 los Contratos de Fletamento a Casco Desnudo, los Contratos de Fletamento a Casco Desnudo de Reventa de Barcazas y los Contratos de Novación y Designación (fojas 195 a 400), respecto a las 13 barcazas señaladas precedentemente, a las que denominaron Curaray 1, Curaray 2, Curaray 3, Curaray 4, Curaray 5, Curaray 6, Curaray 7, Curaray 8, Curaray 9, Curaray 10, Curaray 11, Curaray 12 y Curaray 13, y valorizaron en US$ 1 600 000,00 cada una. Se estipuló, además, como fecha de entrega de dichos bienes el 8 de agosto, 15 de julio y 15, 25 y 30 de setiembre de 2013, así como el 24 de enero de 2014 dependiendo de cada contrato.*
>
> *Que de la revisión de los 13 Contratos de Fletamento a Casco Desnudo, los 13 Contratos de Fletamento a Casco Desnudo de Reventa de Barcazas y los 13 Contratos de Novación y Designación, cuyas copias obran en inglés, se verifica que sus contenidos han seguido los términos y condiciones acordados en el Contrato Marco "Umbrella Charter Agreement", pues mantienen igual redacción a sus Anexos 1 A, B y C o también llamadas Cláusulas 1 A, B y C "Bareboat Charter Agreement", "Bareboat Charter Barge Resale Agreement" y "Novation and Assignment Agreement" (fojas 449 a 466) a los que debían remitirse según dicho Contrato Marco "Umbrella Charter Agreement" "; por lo que, a continuación se detallarán las cláusulas correspondientes a la operación materia de reparo, siendo*

*que, para ello, se tomarán en cuenta las copias traducidas al español del mencionado Anexo 1 (fojas 436 a 446), sobre la base del cual se ha efectuado el reparo, y cuya traducción no es cuestionada en autos.*

- ✓ **Contratos de Fletamento a Casco Desnudo**

*"**1. OBJETIVO***

*El Propietario acepta dejar y el Fletador acepta contratar, en una base de fletamento a casco desnudo, la Barcaza anteriormente identificada de conformidad con los términos y condiciones del presente Fletamento a Casco Desnudo estándar ("Fletamento"); el término Barcaza incluirá la Barcaza identificada así como la maquinaria, el equipo, los consumibles, el almacén, los suministros y las herramientas relacionadas con y/o a bordo de la Barcaza al momento de la entrega al Fletador, tal como se indica en el inventario de referencia en la Cláusula 8.*

***2. DURACIÓN DEL FLETAMENTO***

*La duración del presente Fletamento será, sujeto a una previa resolución de conformidad con los términos del presente contrato, de diez (10) años. El Fletamento de la Barcaza iniciará en y desde la fecha y tiempo de entrega anteriormente establecidos y continuará hasta que la Barcaza haya sido entregada nueva y satisfactoriamente al Propietario conforme a lo estipulado en el presente Fletamento.*

***3. CONTRATACIÓN, CARGOS Y PAGO***

***A. Contratación**. El Fletador pagará al Propietario el alquiler a una tasa mensual equivalente a 31,116 dólares americanos (…).*

***B. Pérdida Total de la Barcaza.** En caso de una pérdida total o pérdida total constructiva de la Barcaza durante el plazo del Fletamento, el presente Fletamento se resolverá, sin perjuicio de cualquier incumplimiento anterior, con efecto inmediato.*

***C. Cargos y Gastos.** El Fletador será el único responsable de todos los cargos y gastos de cualquier tipo y naturaleza relacionados a la Barcaza y/o su uso u operación durante el plazo del Fletamento y se compromete a pagarlos puntualmente.*

***D. Impuestos.** El Fletador será el único responsable por todos los impuestos, que incluye el transporte, el uso, ad valorem, el valor agregado, las ventas, la propiedad y todos los demás impuestos derivados (…).*

***E. Pago.** El alquiler será exigible y pagadero mensualmente al final de cada mes durante la duración total del plazo del Fletamento, que incluye cualquier extensión(es) del mismo. Todos los pagos se harán en dólares americanos a la dirección de oficina del Propietario establecida anteriormente, salvo que se especifique lo contrario por el Propietario y se realizará sin deducciones o compensaciones. Los impuestos aplicables al Propietario conforme a lo estipulado en la Cláusula 3D podría ser deducida del pago del alquiler.*

*(…)*

*Que de lo expuesto se tiene que en virtud del Contrato Número PPP/CTO-0069/LEG-0112 de 31 de enero de 2012 denominado "Umbrella Charter Agreement" celebrado entre la recurrente (en calidad de fletador) y Veslin Guatemala S.A. (en calidad de armador o fletante), se establecieron los términos y condiciones generales respecto al fletamento a casco desnudo de 13 barcazas, habiendo las partes*

*acordado que por cada una de éstas se suscribieran un Contrato de Fletamento a Casco Desnudo, un Contrato de Fletamento a Casco Desnudo de Reventa de Barcazas y un Contrato de Novación y Designación, los cuales contendrían materialmente lo señalado en el Anexo 1 de dicho Contrato Marco como formato.*

*Que de la revisión efectuada a los 13 Contratos de Fletamento a Casco Desnudo de 25 de junio de 2013 y 24 de enero de 2014, se aprecia que sus cláusulas consignan en efecto los mismos términos y condiciones que los contenidos en el Anexo 1 del Contrato Marco, estableciéndose que la recurrente se compromete en arrendar 13 barcazas en calidad de fletadora[12], las cuales no incluyen tripulación ni ningún servicio de transporte a cargo de sino únicamente las 13 barcazas solas con los equipos, maquinarias, herramientas y otros que se describen como inventarios en las cláusulas octavas, a cambio de pagar mensualmente a favor de dicha empresa un importe de US$ 31 116,00 por cada barcaza, por un plazo de 10 años computados desde el momento de su entrega[13], sujeto a una terminación o resolución anticipada en casos de incumplimiento contractual.*

*Que sin embargo, adicionalmente a las estipulaciones antes mencionadas, en las cláusulas novenas de los 13 Contratos de Fletamento a Casco Desnudo[14] se convino expresamente que al vencimiento de los mismos la recurrente adquiriría mediante compra las 13 barcazas con todo lo que les pertenezca, con ocasión del último pago efectuado por el alquiler de éstas, entendiéndose a partir de allí pagadas en su totalidad y transferidas a su favor, siendo que por parte de se estableció que dicha empresa quedaba desvinculada de cualquier responsabilidad y obligación en adelante, debiendo asimismo entregarle a la recurrente la respectiva escritura de compraventa debidamente autenticada y legalizada, el certificado de gravámenes registrados, los certificados de clasificación, los planos de los bienes que estuviesen en su posesión y realizando todos aquellos asuntos necesarios con el fin de efectuar la transferencia de las anotadas barcazas.*

*Que en consecuencia, la situación descrita evidencia que los 13 Contratos de Fletamento a Casco Desnudo corresponden a arrendamientos financieros, dado que éstos coinciden con la definición a que se refiere el párrafo 10 de la NIC 17, el cual considera que un contrato de arrendamiento será financiero, entre otras situaciones, si el arrendamiento transfiere la propiedad del activo al arrendatario al finalizar el plazo del arrendamiento, lo que ocurre en el presente caso; toda vez que, si bien es cierto los contratos materia de análisis presentan características de lo que se conoce comercialmente como Contratos de Fletamento a Casco Desnudo que en buena cuenta constituyen arrendamientos operativos, también lo es que al haberse incorporado una cláusula de compra respecto a las barcazas al término del plazo de dichos arrendamientos, los contratos se asimilaron en contratos de arrendamiento financiero.*

*Que a mayor abundamiento, se observa de los referidos 13 Contratos de Fletamento a Casco Desnudo que la empresa transfirió a la recurrente los riesgos sustanciales inherentes a la propiedad, pues esta última asumía la responsabilidad por todas las pérdidas, daños, gastos, reclamos, gravámenes, responsabilidades, demandas, multas y/o penalidades de cualquier tipo o naturaleza relacionadas con las barcazas y con las operaciones que realice durante el plazo del arrendamiento, encontrándose obligada incluso, a efectuar el pago de las pólizas de seguro contratadas respecto de los bienes dados en arrendamiento.*

*Que en ese sentido, los citados 13 Contratos de Fletamento a Casco Desnudo no corresponden a contratos de arrendamiento cuya única finalidad sea otorgar el uso temporal de las 13 barcazas, sino*

[12] Citado en el pie de página 27 de la Resolución N° 05517-10-2022, en la que se señala *"Una por cada contrato"*.
[13] Citado en el pie de página 28 de la Resolución N° 05517-10-2022, en la que se señala *"De los citados contratos se observa que en el ejercicio 2014 todas las barcazas ya habían sido entregadas a la recurrente."*.
[14] Citado en el pie de página 29 de la Resolución N° 05517-10-2022, en la que se señala *"Salvo que no opere la devolución seguida de terminación anticipada"*.

*que además tienen un carácter financiero; por lo que, las cuotas mensuales pagadas en virtud de dichos contratos no responden sólo a una contraprestación por el uso temporal de los bienes, sino a la transferencia de los mismos al vencimiento de los plazos estipulados en tales contratos. Por ende, las cuotas mensuales pagadas no debían ser deducidas como gastos para efecto del Impuesto a la Renta.*

*Que reafirma esta conclusión, el hecho que en atención al Contrato Marco denominado "Umbrella Charter Agreement" y los 13 Contratos de Fletamento a Casco Desnudo, se hubiesen suscrito los 13 Contratos de Fletamento a Casco Desnudo de Reventa de Barcazas, en los que se dispuso la venta de las barcazas a favor de . al día siguiente del vencimiento de los Contratos de Fletamento, pues como sostiene la Administración para que pueda producirse una reventa o nueva venta de dichas barcazas, previamente debe existir la compra de las mismas por parte de la recurrente produciéndose la transferencia de propiedad a su favor, más aún se advierte que incluso se pactó que al vencimiento de los Contratos de Fletamento a Casco Desnudo, debía entregarle a la recurrente, entre otros documentos, una escritura pública de compraventa por las respectivas ventas efectuadas; asimismo, es del caso señalar que de los 13 Contratos de Fletamento a Casco Desnudo de Reventa de Barcazas se verifica que el Precio de Reventa se calcula en función de un monto equivalente al valor de mercado de las barcazas a la fecha de vencimiento de los 13 Contratos de Fletamento a Casco Desnudo, es decir, claramente éste sería un monto diferente al resultado de los US$ 31 116,00 pagados mensualmente durante 10 años por el arrendamiento.*

*Que así, contrariamente a lo afirmado por la recurrente, las cláusulas de estos contratos no se tratan de una ficción de compra o de transferencia de las barcazas, ni tampoco que dichas barcazas no tuvieron un importe por pagar, sino de una efectiva transferencia de propiedad de tales bienes a favor de la recurrente mediante compra, con motivo del último pago efectuado por el arrendamiento (Contratos de Fletamento a Casco Desnudo), así como de un acuerdo de posterior venta de los mismos bienes a donde evidentemente la recurrente para poder venderlos debe adquirirlos antes (Contratos de Fletamento a Casco Desnudo de Reventa de Barcazas), constatándose también que sí existieron importes por pagar tanto por la adquisición como por la "reventa", cuyos precios distan los unos de los otros. Además, cabe destacar que el resultado de los US$ 31 116,00 que serían pagados mensualmente por la recurrente durante 10 años por el arrendamiento de cada barcaza, arroja una suma de US$ 3 733 920,00, el cual es notoriamente superior al monto valorizado de cada barcaza ascendente a US$ 1 600 000,00, conforme a los respectivos contratos; por lo que, no cabe duda que el monto que debe ser pagado mensualmente por la recurrente, no podría ser otro que por la adquisición de las barcazas como resultado de un arrendamiento financiero.*

*Que asimismo, debe indicarse que los 13 Contratos de Novación y Designación son solo complementarios a los 13 Contratos de Fletamento a Casco Desnudo, que se aplicarían en caso que . fuera notificado de un incumplimiento relacionado a las barcazas arrendadas y que la recurrente deseara ser reemplazada por un nuevo fletador quien ocuparía su posición, lo que en el caso de autos no ocurrió. Mientras que el Contrato de Servicio de Transporte Fluvial[15] celebrado entre la recurrente y no enerva los acuerdos y efectos contenidos en los 13 Contratos de Fletamento a Casco Desnudo, aún cuando la recurrente hubiera celebrado dicho contrato de servicio con el fin de prestar a su cliente el servicio de transporte fluvial utilizando las barcazas arrendadas de , por cuanto se tratan de obligaciones contractuales distintas, siendo la recurrente la responsable de la forma en que adquiere, arrienda o usa las barcazas para sus propios propósitos; además, como se reitera ello no enerva los acuerdos y efectos contenidos en los 13 Contratos de Fletamento a Casco Desnudo por los que válidamente se concretó un arrendamiento financiero.*

[15] Citado en el pie de página 30 de la Resolución N° 05517-10-2022, en la que se señala *"El cual obra de fojas 1034 a 1060."*.

*Que por lo expuesto, las cuotas mensuales pagadas como arrendamiento por la recurrente en el ejercicio 2014 por las 13 barcazas no debían ser deducidas por dicho concepto para efecto del Impuesto a la Renta en aplicación del inciso e) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta, encontrándose arreglado a ley el reparo formulado por la Administración, debiendo confirmarse la resolución apelada en el presente extremo.*

*Que teniendo en consideración que la Administración ha reparado el gasto deducido por la recurrente aplicable en el ejercicio 2014, y siendo evidente que no se trata de un caso en el que el total del activo se haya deducido como gasto en el momento de su adquisición, sino que se utilizó un procedimiento de deducción en un lapso de 10 años, corresponde que la Administración verifique y considere la depreciación equivalente a dicho gasto registrado, correspondiente al activo fijo (barcazas), considerando además el uso de los activos durante el año 2014, de conformidad con lo dispuesto en el inciso b) del artículo 22 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta.*

*(…)*

***(…) Resolución de Multa Nº 616***

*(…)*

*Que dado que la procedencia de la infracción sancionada mediante la Resolución de Multa Nº 616, se encuentra directamente relacionada con la Resolución de Determinación Nº 360, cuyo reparo por deducción indebida de gastos provenientes de operaciones de arrendamiento financiero ha sido mantenido por este Tribunal; sin embargo, teniendo en cuenta que este Colegiado en relación con el citado reparo dispuso que teniendo en consideración que la Administración ha reparado el gasto deducido por la recurrente aplicable en el ejercicio 2014, y siendo evidente que no se trata de un caso en el que el total del activo se haya deducido como gasto en el momento de su adquisición, sino que se utilizó un procedimiento de deducción en un lapso de 10 años, corresponde que la Administración verifique y considere la depreciación equivalente a dicho gasto registrado, correspondiente al activo fijo (barcazas), considerando además el uso de los activos durante el año 2014, de conformidad con lo dispuesto en el inciso b) del artículo 22 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta; por lo que procede, disponer que la Administración luego de dar cumplimiento a lo dispuesto respecto al citado reparo, evalué la comisión de la citada infracción.*

*(…)".*

Que, en tal sentido, conforme a lo señalado por este Tribunal en la Resolución N° 05517-10-2022, si bien se confirmó el reparo formulado por la Administración respecto de las cuotas mensuales pagadas por la recurrente en el ejercicio 2014 por las trece (13) barcazas, por no resultar deducibles como gasto para efecto del Impuesto a la Renta, también se estableció que, al no tratarse de un supuesto en el que el total del activo se haya deducido como gasto en el momento de su adquisición, sino de un procedimiento de deducción utilizado en un lapso de diez (10) años, correspondía que la Administración verifique y considere la depreciación equivalente a dicho gasto registrado, correspondiente al activo fijo (barcazas), considerando además el uso de los activos durante el ejercicio 2014, de conformidad con lo dispuesto en el inciso b) del artículo 22 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta.

*Normativa legal aplicable*

Que sobre el particular, de acuerdo con el inciso f) del artículo 37 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF[16], a fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deduciría de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, en tanto la deducción no estuviese expresamente prohibida por esta ley, en consecuencia, eran deducibles las depreciaciones por desgaste u obsolescencia de los bienes del activo fijo.

Que conforme con el artículo 38 de la citada ley, el desgaste o agotamiento que sufrieran los bienes del activo fijo que los contribuyentes utilizasen en negocios, industria, profesión u otras actividades productoras de rentas gravadas de tercera categoría, se compensaría mediante la deducción por las depreciaciones admitidas en esta ley; siendo que dichas depreciaciones se aplicarían 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 pudieran hacerse incidir en un ejercicio gravable depreciaciones correspondientes a ejercicios anteriores.

Que según el artículo 40 de la referida ley, los demás bienes afectados a la producción de rentas gravadas se depreciarían aplicando, sobre su valor, el porcentaje, que al efecto estableciera el reglamento, y que en ningún caso se podía autorizar porcentajes de depreciación mayores a los contemplados en dicho reglamento.

Que el inciso b) del artículo 22 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo N° 122-94-EF[17], modificado por Decreto Supremo N° 194-99-EF[18], señala que la depreciación aceptada tributariamente será aquélla que se encontrase contabilizada dentro del ejercicio gravable en los libros y registros contables, siempre que no exceda el porcentaje máximo establecido para cada unidad del activo fijo, sin tener en cuenta el método de depreciación aplicado por el contribuyente.

Que asimismo, el inciso c) del artículo 22 del mencionado reglamento establecía que las depreciaciones que resultasen por aplicación de lo dispuesto en los incisos anteriores se computarán a partir del mes en que los bienes fueran utilizados en la generación de rentas gravadas.

Que por su parte, el artículo 18 de la Ley de Arrendamiento Financiero, aprobada mediante Decreto Legislativo N° 299[19], modificado por Ley N° 27394[20], dispone que para efectos tributarios, los bienes objeto de arrendamiento financiero se consideran activo fijo del arrendatario y se registrarán contablemente de acuerdo con las Normas Internacionales de Contabilidad, indicando que la depreciación se efectuaría conforme a lo establecido en la Ley del Impuesto a la Renta; y que, excepcionalmente, se podrá aplicar como tasa de depreciación máxima anual aquella que se determinase de manera lineal en función a la cantidad de años que comprende el contrato, siempre que el arrendatario utilice los bienes arrendados exclusivamente en el desarrollo de su actividad empresarial, que su duración mínima fuesen de dos (2) o de cinco (5) años, según tenga por objeto bienes muebles o inmuebles, respectivamente, entre otras.

Que en cuanto al tratamiento de la depreciación, este Tribunal en la Resolución N° 00986-4-2006 ha señalado que, en principio, debe entenderse que 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

[16] Cabe indicar que el Texto Único Ordenado, aprobado por Decreto Supremo N° 054-99-EF, vigente para el ejercicio 2004, mantenía la misma redacción en el inciso f) del mencionado artículo.
[17] Publicado el 21 de setiembre de 1994 en el diario oficial "El Peruano".
[18] Publicado el 31 de diciembre de 1999 en el diario oficial "El Peruano".
[19] Publicado el 26 de julio de1984 en el diario oficial "El Peruano".
[20] Publicado el 30 de diciembre de 2000 en el diario oficial "El Peruano".

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, de manera lineal, aplicando por tanto la tasa anual máxima así determinada, no contemplándose como requisito adicional que la depreciación se encuentre contabilizada.

Que en tal sentido, este Tribunal concluyó que la intención del legislador ha sido establecer dos tratamientos claramente diferenciados en cuanto a la depreciación de los bienes comprendidos en contratos de arrendamiento financiero, estableciendo de un lado en el primer párrafo del precitado artículo 18, un régimen de depreciación general, cuyas reglas obedecen a lo establecido en la Ley del Impuesto a la Renta, que exigen la contabilización de la depreciación efectivamente utilizada para efectos tributarios, entre otros requisitos, y uno especial en el segundo párrafo del referido artículo 18, para aquellos bienes sujetos a contratos de arrendamiento con las características establecidas en este, que prevé la depreciación en el plazo del contrato de acuerdo a un método lineal, y en el que no se aprecia como exigencia para su deducción tributaria, el registro de dicha depreciación en los libros contables.

Que en las Resoluciones N° 07651-1-2005 y 282-4-2018, entre otras, este Tribunal ha establecido que la Administración, a efecto de determinar la depreciación de los activos fijos, debe sustentar la fecha correspondiente al momento en el que el bien empezó a utilizarse en la generación de rentas gravadas, sin considerar como referencia la fecha de adquisición del bien.

*Análisis de la resolución de cumplimiento*

Que a efectos de dar cumplimiento a lo ordenado por este Tribunal en la citada Resolución N° 05517-10-2022, en el extremo de determinar la depreciación del ejercicio 2014, del activo referido a 13 barcazas, al considerarse que las cuotas de alquiler de dichas barcazas pagadas por la recurrente a no eran deducibles como gasto, debido a que cumplen con la definición de arrendamiento financiero establecido en la NIC 17, mediante Requerimiento N° 580, depositado el 16 de noviembre de 2022 en el buzón electrónico de la recurrente conforme a ley (fojas 2172 y 2173), la Administración otorgó a la recurrente el plazo de 3 días hábiles para que presente a través de Mesa de Partes Virtual, la siguiente documentación:

1. Reportes sobre el uso del activo, reportes de producción y/o de los gastos que guarden relación con su utilización, reportes de servicios, facturas de ventas o ingresos, entre otros, que sustenten la fecha a partir de la cual han sido utilizados en la generación de rentas gravadas cada una de las 13 barcazas.
2. Explicar, acompañando la documentación sustentatoria respectiva, la composición del pago mensual de US$ 31 116,00 (capital, intereses, entre otros) a favor de , por el arrendamiento de cada una de las 13 barcazas, en virtud de los Contratos de Fletamento a Casco Desnudo firmado con dicha compañía.
3. Documentación sustentatoria tales como, contratos, Declaración Única de Importación (DUA), comprobantes de pago de compras, entre otros, que acrediten el costo inicial y, de corresponder, el costo posterior por cada una de las 13 barcazas.
4. Cualquier otra documentación que permita verificar lo señalado por este Tribunal en la Resolución N° 05517-10-2022, respecto de la depreciación del activo referido a las 13 barcazas cuyos pagos en el ejercicio 2014, por el monto de S/ 11 719 792,00, han sido contabilizados en la Cuenta N° 802 - Alquiler de Embarcaciones y Barcazas.

Que, mediante escrito presentado el 17 de noviembre de 2022 (fojas 2164 a 2169), la recurrente solicitó la prórroga del plazo otorgado para la presentación de la documentación requerida, solicitud que fue atendida

mediante la Carta N° 022-SUNAT/7U4200, a través de la cual la Administración concedió un plazo adicional de 12 días hábiles (fojas 2171 y 2172).

Que, en respuesta a lo solicitado, mediante escrito del 21 de noviembre de 2022, la recurrente manifestó lo siguiente:

- **Con relación al punto 1,** que presenta las facturas emitidas a los clientes que reflejan el uso de los activos en el ejercicio 2014
- **Con relación al punto 2,** que no cuenta con el detalle de la composición del pago mensual por el arrendamiento de las barcazas.
- **Con relación al punto 3,** que cumple con presentar las declaraciones únicas de importación (DUAS). Los contratos de fletamento a Casco Desnudo por las 13 barcazas fueron presentados en el Expediente de Apelación N° 10854-2017[21].
- **Con relación al punto 4,** adjunta la siguiente documentación que acredita el uso del activo en el ejercicio 2014: **i)** Autorizaciones de zarpe y manifiestos de pasajeros vía fluvial emitidos por Perenco; **ii)** Plan de descarga, condición de tanque y cuadro estadístico de Alijo; **iii)** Conocimiento de embarque de Perenco, informe de estadía, reporte suplementario, parte de arribo, récord de carga y descarga a granel por medio de flujo y guías de remisión; **iv)** Actas de visita de inspección de seguridad al zarpe y arribo de naves, embarcaciones y convoyes emitidas por la Capitanía Guardacostas Fluvial de Iquitos; y **v)** Actas de visita de inspección de seguridad al zarpe y arribo de naves, embarcaciones y convoyes emitidas por la Capitanía de Puerto de Pucallpa.

Que posteriormente, la Administración emitió la Resolución N° 056 de 25 de noviembre de 2022 (fojas 2179 a 2182), materia de la presente apelación.

Que, en la citada resolución, la Administración dejó constancia de la documentación presentada por la recurrente, y luego de su evaluación, señaló lo siguiente:

> ***"RESOLUCIÓN DE DETERMINACION N° 360 – IMPUESTO A LA RENTA DEL EJERCICIO 2014***
>
> *(…)*
>
> *Que (…) el contribuyente no ha sustentado otro costo del activo fijo adicional al costo inicial de cada barcaza mencionado en los contratos de Fletamento a Casco Desnudo celebrados con vinculados a las 13 barcazas por las que se observó el gasto; por lo que procede reconocer como valor de activo fijo depreciable por cada una de las barcazas la suma de US$ 1,600,000.00, tal como se muestra en el siguiente cuadro:*
>
> ***Cuadro N° 3***

| N° | Nombre Barcaza | Costo US$ (1) | Fecha numeración de la DUA | Ref. Folio DUA Expediente | Fecha de Contrato | Ref. Folio contrato Expediente | Tipo de cambio Compra (2) (3) | Costo S/ |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| 1 | Curaray 1 | 1,600,000.00 | | | 24/01/2014 | 392 a 400 | 2.818 | 4,508,800.00 |
| 2 | Curaray 2 | 1,600,000.00 | | | 24/01/2014 | 383 a 391 | 2.818 | 4,508,800.00 |
| 3 | Curaray 3 | 1,600,000.00 | | | 24/01/2014 | 377 a 382 | 2.818 | 4,508,800.00 |
| 4 | Curaray 4 | 1,600,000.00 | 27/01/2014 | 982 | 25/06/2013 | 365 a 373 | 2.821 | 4,513,600.00 |
| 5 | Curaray 5 | 1,600,000.00 | 13/12/2013 | 923 | 25/06/2013 | 346 a 355 | 2.767 | 4,427,200.00 |
| 6 | Curaray 6 | 1,600,000.00 | 27/01/2014 | 882 | 25/06/2013 | 329 a 337 | 2.821 | 4,513,600.00 |
| 7 | Curaray 7 | 1,600,000.00 | 13/12/2013 | 823 | 25/06/2013 | 310 a 319 | 2.767 | 4,427,200.00 |

[21] En referencia al expediente de apelación que dio origen a la Resolución del Tribunal Fiscal N° 05517-10-2022.

| | | | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| 8 | Curaray 8 | 1,600,000.00 | 06/02/2014 | 781 | 25/06/2013 | 292 a 301 | 2.821 | 4,513,600.00 |
| 9 | Curaray 9 | 1,600,000.00 | 06/02/2014 | 721 | 25/06/2013 | 273 a 283 | 2.821 | 4,513,600.00 |
| 10 | Curaray 10 | 1,600,000.00 | 30/10/2013 | 662 | 25/06/2013 | 256 a 265 | 2.756 | 4,409,600.00 |
| 11 | Curaray 11 | 1,600,000.00 | 30/10/2013 | 646 | 25/06/2013 | 239 a 249 | 2.756 | 4,409,600.00 |
| 12 | Curaray 12 | 1,600,000.00 | 13/02/2014 | 632 | 25/06/2013 | 220 a 231 | 2.816 | 4,505,600.00 |
| 13 | Curaray 13 | 1,600,000.00 | 13/02/2014 | 574 | 25/06/2013 | 202 a 212 | 2.816 | 4,505,600.00 |

***Notas:***

***(1)*** *El importe del costo de cada una de las barcazas, de la 4 a la 13, se considera según los contratos de fletamento, información que también se consigna en las DUAS. Para el caso de las barcazas de la 1 a la 3 el costo se toma también en base a los contratos de fletamento, precisando que el contribuyente no presentó las DUAS por las referidas barcazas 1 a la 3.*

***(2)*** *Tipo de cambio compra de la fecha de la operación, información obtenida según web SUNAT: https://e-consulta.sunat.gob.pe/cl-at-ittipcam/tcS01Alias*

***(3)*** *Respecto al tipo de cambio utilizado sobre el costo en dólares de las barcazas 1 a la 3, se considera las fechas del contrato toda vez que el contribuyente no proporcionó las respectivas DUAS, en respuesta al Requerimiento N° 580 cursado en esta etapa de cumplimiento. Con relación a las barcazas 4 a la 13 el tipo de cambio corresponde a las fechas de numeración de las DUAS presentadas.*

*Que asimismo, para efectos de la depreciación de las embarcaciones, en el siguiente Cuadro se detallan las fechas de inicio de uso de cada una de las 13 embarcaciones:*

***Cuadro N° 4***

| N° | Nombre Barcaza | Fuente de Información: Facturas de pago de alquiler a Veslin Guatemala | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|
| | | Folio Exp. | N° Factura | Emisor | Fecha de Emisión de Factura | Inicio de Servicios |
| 1 | CURARAY 1 | 1371 | 5 | | 31/03/2014 | 10/02/2014 |
| 2 | CURARAY 2 | 1371 | 5 | | 31/03/2014 | 11/02/2014 |
| 3 | CURARAY 3 | 1371 | 5 | | 31/03/2014 | 12/02/2014 |
| 4 | CURARAY 4 | 1371 | 5 | | 31/03/2014 | 02/03/2014 |
| 5 | CURARAY 5 | 1371 | 5 | | 31/03/2014 | 07/02/2014 |
| 6 | CURARAY 6 | 1371 | 5 | | 31/03/2014 | 03/03/2014 |
| 7 | CURARAY 7 | 1371 | 5 | | 31/03/2014 | 08/02/2014 |
| 8 | CURARAY 8 | 1368 | 10 | | 27/05/2014 | 29/03/2014 |
| 9 | CURARAY 9 | 1368 | 10 | | 27/05/2014 | 29/03/2014 |
| 10 | CURARAY 10 | 1371 | 5 | | 31/03/2014 | 01/02/2014 |
| 11 | CURARAY 11 | 1371 | 5 | | 31/03/2014 | 01/02/2014 |
| 12 | CURARAY 12 | 1368 | 10 | | 27/05/2014 | 31/03/2014 |
| 13 | CURARAY 13 | 1368 | 10 | | 27/05/2014 | 31/03/2014 |

*Que, en ese sentido, se procede con la verificación y cálculo respectivo según se muestra a continuación:*

***Cuadro N° 5***

| DESCRIPCIÓN: NOMBRE DE BARCAZA | IMPORTE DEL COSTO DE LAS BARCAZAS (1) S/ | FECHA DE INICIO DEL USO DEL ACTIVO FIJO (2) S/ | PORCENTAJE DE LA DEPRECIACIÓN (3) | DÍAS A DEPRECIAR AÑO 2014 | VALOR DE LA DEPRECIACIÓN DEL EJERCICIO 2014 |
|---|---|---|---|---|---|
| CURARAY 1 | 4 508 800,00 | 10/02/2014 | 10% | 325 | 401 468,49 |
| CURARAY 2 | 4 508 800,00 | 11/02/2014 | 10% | 324 | 400 233,21 |
| CURARAY 3 | 4 508 800,00 | 12/02/2014 | 10% | 323 | 398 997,92 |
| CURARAY 4 | 4 513 600,00 | 02/03/2014 | 10% | 305 | 377 163,84 |
| CURARAY 5 | 4 427 200,00 | 07/02/2014 | 10% | 328 | 397 841,53 |
| CURARAY 6 | 4 513 600,00 | 03/03/2014 | 10% | 304 | 375 927,23 |
| CURARAY 7 | 4 427 200,00 | 08/02/2014 | 10% | 327 | 396 628,60 |
| CURARAY 8 | 4 513 600,00 | 29/03/2014 | 10% | 278 | 343 775,56 |
| CURARAY 9 | 4 513 600,00 | 29/03/2014 | 10% | 278 | 343 775,56 |

| | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|
| CURARAY 10 | 4 409 600,00 | 01/02/2014 | 10% | 334 | 403 508,60 |
| CURARAY 11 | 4 409 600,00 | 01/02/2014 | 10% | 334 | 403 508,60 |
| CURARAY 12 | 4 505 600,00 | 31/03/2014 | 10% | 276 | 340 697,42 |
| CURARAY 13 | 4 505 600,00 | 31/03/2014 | 10% | 276 | 340 697,42 |
| | | | | **Total S/** | **4 924 223,98** |

**Notas:**
(1) Según el Cuadro N° 3 de la presente resolución.
(2) Según el Cuadro N° 4 de la presente resolución.
(3) Se considera el 10% para otros bienes del activo fijos.

*Que conforme se aprecia en el Cuadro precedente, se ha verificado la depreciación que deberá ser deducida en el ejercicio 2014; por lo que, seguidamente se procede a reliquidar el reparo, según se muestra en el siguiente cuadro:*

***Cuadro N° 6***

| | **Reparo según RD 360 S/** | **Depreciación según Cuadro N° 5 S/** | **Reparo final según RTF N° 5517-10-2022** |
|---|---|---|---|
| Reparo de cuotas mensuales provenientes de operaciones que cumplen con la definición de Arrendamiento Financiero de la NIC N° 17 | 11 719 792,00 | (4 924 224,00) | 6 795 568,00 |

*Que de acuerdo con lo expuesto, corresponde rectificar el importe del reparo de la suma de S/ 11 719 792,00 a S/ 6 795 568,00.*

*Que habiéndose reliquidado el importe del reparo que antecede, a continuación, corresponde considerando en el recálculo del Impuesto a la Renta del ejercicio 2014, conforme se detalla a continuación:*

***Cuadro N° 7***

| **Conceptos** | **Según la Resolución de Determinación N° 360 (1)** | **Según la RTF N° 05517-10-2022** | |
|---|---|---|---|
| Utilidad | 535 392,00 | 535 392,00 | |
| (+) Adiciones | 2 371 736,00 | 2 371 736,00 | |
| (-) Deducciones | 520 513,00 | 520 513,00 | |
| Renta Neta del ejercicio | 2 386 615,00 | 2 386 615,00 | |
| **(+) Reparos según fiscalización** | | | |
| 1. Cuotas mensuales provenientes de operaciones que cumplen con la definición de Arrendamiento Financiero de la NIC N° 17 | 11 719 792,00 | 6 795 568,00 | (2) |
| **Renta neta del ejercicio** | **14 106 407,00** | **9 182 183,00** | |
| (-) Pérdida tributaria compensable de ejercicio anteriores | (237 268,00) | (237 268,00) | |
| Renta neta imponible del ejercicio | 13 869 139,00 | 8 944 915,00 | |
| Impuesto a la Renta 30% | 4 160 742,00 | 2 683 475,00 | |
| (-) Saldo a favor del ejercicio anterior | 0,00 | 0,00 | |
| (-) Pagos a cuenta mensuales del ejercicio | 677 805,00 | 677 805,00 | (1) |
| (-) Otros créditos (Pagos a Cuenta en Exceso) | 0,00 | 0,00 | |
| **Saldo a Favor del Fisco** | **3 482 937,00** | **2 005 670,00** | |

**Notas:**
(1) Según el Anexo N° 02 de la Resolución de Determinación 360 (folio 1507)
(2) Según el Cuadro N° 6 de la presente resolución. Reparo reliquidado según lo dispuesto por el colegiado en la resolución materia de cumplimiento.

*(…)*

***RESOLUCION DE MULTA N° 616 – INFRACCION TIPIFICADA EN EL NUMERAL 1 DEL ARTÍCULO 178 DEL CODIGO TRIBUTARIO – EJERCICIO 2014***

*Que efectuada la reliquidación de la Resolución de Determinación N° '360, según el Cuadro N° 4 precedente, corresponde en el mismo sentido reliquidar la deuda tributaria contenida en la Resolución de Multa N° 616, conforme se muestra a continuación:*

***Cuadro N° 9***

| ***Conceptos*** | ***Según Contribuyente (1)*** | ***Según la Resolución de Multa N° 616 (1)*** | ***Según la RTF N° 05517-10-2022*** | |
|---|---|---|---|---|
| *Utilidad* | *952 990,00* | *535 392,00* | *535 392,00* | |
| *Pérdida* | | | | |
| *(+) Adiciones* | *210 959,00* | *2 371 736,00* | *2 371 736,00* | |
| *(-) Deducciones* | | *(520 513,00)* | *(520 513,00)* | |
| ***(+) Reparos*** | | *11 719 792,00* | *6 795 568,02* | *(2)* |
| *Renta Neta del ejercicio* | ***1 163 949,00*** | ***14 106 407,00*** | ***9 182 183,02*** | |
| ***Impuesto a la Renta Resultante*** | *349 185,00* | *4 231 922,00* | *2 754 655,00* | |
| *(-) Pagos a cuenta Impuesto a la Renta acreditados con ITAN* | *(34 776,00)* | | | |
| *(-) Pagos a cuenta del ejercicio* | *(643 302,00)* | *(677 805,00)* | *(677 805,00)* | |
| *Saldo a favor del fisco* | | *3 554 117,00* | *2 076 850,00* | |
| *Saldo a favor aumentado indebidamente (a)* | *(328 893,00)* | | | |
| *Tributo omitido (b)* | | *3 883 010,00* | *2 405 743,00* | |
| *Sanción 50% de (a +b))* | | *1 941 506,00* | *1 202 872,00* | |
| *Pago efectuado el 04/05/2016* | | *(183 537,00)* | *(183 537,00)* | |
| ***Multa neta*** | | ***1 757 969,00*** | ***1 019 335,00*** | |

***Notas:***
*(1) Según el Anexo N° 01 a la Resolución de Multa N° 616 (folio 1511 del expediente)*
*(2) Corresponde al total de reparos según el Cuadro N° 7 de la presente resolución.*

*(…)"*

Que, de la revisión de la Resolución N° 056 de 25 de noviembre de 2022, materia de la presente apelación, se aprecia que la Administración, en atención a lo ordenado por este Tribunal en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 05517-10-2022, procedió a efectuar el tratamiento tributario correspondiente a un arrendamiento financiero, reconociendo las trece (13) barcazas como activos fijos de la recurrente. En tal sentido, determinó el costo de cada uno de dichos activos en función del valor contractual consignado en los Contratos de Fletamento a Casco Desnudo, ascendente a US$ 1 600 000,00 por barcaza, estableciendo el respectivo valor en moneda nacional (Cuadro N° 3); identificó y verificó las fechas de inicio de uso de cada una de las embarcaciones durante el ejercicio 2014 sobre la base de la documentación obrante en autos (Cuadros N° 4 y 5); aplicó la tasa de depreciación correspondiente (Cuadro N° 5); y, finalmente, efectuó el cálculo de la depreciación tributaria proporcional al período de uso de los activos en dicho ejercicio, procediendo a reliquidar el reparo originalmente formulado y a recalcular el Impuesto a la Renta del ejercicio 2014.

Que respecto del argumento de la recurrente referido a que el mandato contenido en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 05517-10-2022 no estuvo dirigido a cuestionar el costo de las 13 embarcaciones adquiridas, sino únicamente a verificar su uso durante el ejercicio 2014 para efectos del reconocimiento de la depreciación, cabe precisar que, conforme a lo dispuesto en el inciso b) del artículo 22 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, la depreciación se calcula sobre el costo del activo fijo y se reconoce a partir del mes en que dicho bien es utilizado en la generación de renta gravada. En tal sentido, el mandato de este Tribunal de "verificar y considerar la depreciación equivalente", correspondiente al activo fijo (barcazas), comprendía necesariamente la determinación del costo del activo depreciable, en tanto dicho

elemento constituye un presupuesto indispensable para efectuar el cálculo de la depreciación conforme a la citada norma. En consecuencia, la actuación de la Administración al establecer el costo de las barcazas sobre la base de la documentación contractual obrante en autos no implica la emisión de un nuevo pronunciamiento ni la modificación de lo previamente resuelto por este Tribunal, sino el cumplimiento de lo ordenado en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 05517-10-2022; por lo que corresponde desestimar el argumento formulado por la recurrente en este extremo.

Que, con relación al argumento de la recurrente referido a que las 13 barcazas habrían sido utilizadas desde el mes de enero de 2014, cabe precisar que, de la revisión de la Resolución N° 056, se advierte que la Administración determinó las fechas de inicio de uso de cada una de las referidas barcazas con base en la documentación fehaciente obrante en autos, en particular, las facturas emitidas por por concepto de alquiler, identificando de manera individualizada que el inicio efectivo del uso de dichas barcazas se produjo en los meses de febrero y marzo de 2014. De dicha documentación no se desprenden elementos que permitan acreditar que las referidas barcazas hubieran sido utilizadas en el mes de enero de 2014 como alega la recurrente; por lo que no resulta atendible su afirmación en el sentido de que tales bienes habrían comenzado a utilizarse en dicho mes. En consecuencia, corresponde desestimar el argumento formulado por la recurrente en este extremo.

Que en cuanto al alegato de la recurrente respecto a que las cuotas mensuales pagadas por las 13 barcazas formarían parte del costo de adquisición de los bienes, corresponde desestimar dicha pretensión, toda vez que, a través de la Resolución N° 05517-10-2022 este Tribunal únicamente ordenó que la Administración verificara y reconociera la depreciación correspondiente a los activos fijos (barcazas), tomando en cuenta el uso efectivo de los mismos durante el ejercicio 2014, sin modificar ni incrementar el costo de adquisición establecido contractualmente. En ese sentido, los pagos mensuales efectuados bajo los contratos de fletamento a casco desnudo constituyen operaciones que cumplen con la definición de arrendamiento financiero según el artículo 18 de la Ley de Arrendamiento Financiero, aprobado por el Decreto Legislativo N° 299, modificado por Ley N° 27394, y, en consecuencia, no son deducibles como gasto para efectos del Impuesto a la Renta, correspondiendo únicamente aplicar la depreciación de los bienes conforme a su fecha de utilización efectiva para la generación de rentas gravadas. Asimismo, cabe señalar que, pese a la solicitud de información efectuada mediante el Requerimiento N° 580 para sustentar el costo inicial y posterior de los bienes, la recurrente manifestó expresamente que *"(…) no cuenta con el detalle de la composición del pago mensual por el arrendamiento de las barcazas"*, careciendo por ello de sustento probatorio que respalde su pretensión de considerar dichos pagos como parte del costo de adquisición, por lo que corresponde desestimar el argumento de la recurrente en este extremo.

Que en cuanto al argumento de la recurrente, referido a que no resulta procedente que la Administración incorpore un nuevo reparo referido al costo de adquisición de los activos, toda vez que dicho aspecto no fue materia de pronunciamiento en la Resolución N° 05517-10-2022, ni se dispuso su verificación, siendo que el mandato "verificar", debe entenderse como aplicar la depreciación considerando como costo de adquisición a las cuotas mensuales pagadas, por lo que su incorporación en la resolución impugnada excede de lo ordenado y contraviene lo dispuesto en el artículo 127 del Código Tributario; cabe señalar que tal afirmación no resulta atendible, toda vez que la actuación de la Administración materia de análisis en el presente extremo se encuentra referida exclusivamente al cumplimiento de lo ordenado por este Tribunal mediante la citada resolución, esto es, verificar y considerar la depreciación correspondiente a los activos fijos (barcazas) en función de su uso efectivo durante el ejercicio 2014, lo cual necesariamente comprende la determinación del costo del activo depreciable conforme a la normativa del Impuesto a la Renta. En tal sentido, la determinación del costo de adquisición de las barcazas efectuada por la Administración no constituye la incorporación de un nuevo reparo ni un cambio de fundamento respecto de lo previamente discutido, sino un elemento indispensable para ejecutar el mandato de este Tribunal, lo que no implica una vulneración del artículo 127 del Código Tributario. Por otro lado, en el presente caso no se evidencia

ninguno de los supuestos previstos en el artículo 108 del Código Tributario, por lo que tampoco se evidencia contravención al criterio de observancia obligatoria contenida en la Resolución N° 04638-1-2005[22].

Que, con relación al argumento de la recurrente, referido a la aplicación del artículo 230 del Texto Único Ordenado de la Ley N° 27444, sobre la ejecutoriedad del acto administrativo, no resulta atendible, toda vez que la actuación de la Administración cuestionada no se sustenta en la ejecución directa de un acto administrativo con carácter ejecutorio, sino en el cumplimiento de un mandato expreso emitido por este Tribunal mediante la Resolución N° 05517-10-2022.

*Intereses moratorios*

Que, sobre el particular, la recurrente solicita la eliminación de los intereses moratorios computados en exceso respecto del plazo legal establecido para resolver los recursos impugnatorios de la deuda tributaria, en atención a lo dispuesto en la Casación N° 06619-2021-LIMA y la Sentencia del Tribunal Constitucional N° 03525-2021-PA/TC.

Que el artículo 142 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, señala que la Administración Tributaria resolverá las reclamaciones dentro del plazo máximo de nueve (9) meses, incluido el plazo probatorio, contado a partir de la fecha de presentación del recurso de reclamación.

Que el artículo 150 del referido código, dispone que el Tribunal Fiscal resolverá las apelaciones dentro del plazo de doce meses (12) meses contados a partir de la fecha de ingreso de los actuados al Tribunal, esto es, su ingreso por Mesa de Partes, conforme con lo establecido en la Resolución N° 02999-3-2018.

Que de acuerdo con el primer párrafo del artículo 150 del citado código, modificado por el Decreto Legislativo N° 1421[23], el Tribunal Fiscal resolverá las apelaciones dentro del plazo de 12 meses contados a partir de la fecha de ingreso de los actuados al Tribunal.

Que según el artículo 28 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF[24], la Administración exigirá el pago de la deuda tributaria constituida por el tributo, las multas y los intereses, siendo que estos últimos comprenden, entre otros, el interés moratorio por el pago extemporáneo del tributo a que se refiere el artículo 33, y el interés moratorio aplicable a las multas a que se refiere el artículo 181 del Código Tributario[25].

Que el cuarto párrafo del artículo 33 del mismo código, modificado por Decreto Legislativo N° 981[26], preceptuaba que la aplicación de los intereses moratorios se suspendería a partir del vencimiento de los plazos máximos establecidos en el artículo 142 del Código Tributario hasta la emisión de la resolución que culmine el procedimiento de reclamación ante la Administración Tributaria, siempre y cuando el vencimiento

---

[22] Criterio de observancia obligatoria contenido en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 04638-1-2005: *"La notificación de la resolución de determinación agota la acción de la Administración para determinar la deuda tributaria, interrumpe la prescripción de la acción para su cobro, dando inicio a un nuevo término prescriptorio de la acción para exigir el pago de la deuda acotada en dicho valor, situación reconocida en el último párrafo del texto original del artículo 45 del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo Nº 135-99-EF. Sin embargo, la acción de determinación no concluye en los casos previstos en el artículo 108º del citado Código Tributario, procediendo la emisión de una nueva resolución de determinación, supuesto en el cual el término prescriptorio respecto de la parte de la deuda que recién se determina, no fue interrumpido con la notificación de la resolución de determinación inicialmente emitida."*

[23] Publicado en el diario oficial "El Peruano" el 13 de setiembre de 2018.

[24] Publicado el 19 de agosto de 1999 en el diario oficial "El Peruano".

[25] La misma redacción ha sido recogida en el Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF. Cabe anotar que el citado artículo 181 establece que las multas impagas serán actualizadas aplicando el interés moratorio a que se refiere el artículo 33.

[26] Publicado el 15 de mayo de 2007 en el diario oficial "El Peruano".

del plazo sin que se hubiera resuelto la reclamación fuera por causa imputable a esta; el quinto párrafo de la citada disposición señalaba que durante el período de suspensión la deuda seria actualizada en función del Índice de Precios al Consumidor.

Que por su parte, el cuarto párrafo del artículo 33 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, modificado por Ley N° 30230[27], preveía que la aplicación de los intereses moratorios se suspendería a partir del vencimiento de los plazos máximos establecidos en los artículos 142, 150 y 152 del referido código hasta la emisión de la resolución que culmine el procedimiento de reclamación ante la Administración Tributaria o de apelación ante el Tribunal Fiscal, siempre y cuando el vencimiento del plazo sin que se haya resuelto la reclamación o apelación fuera por causa imputable a dichos órganos resolutores; conforme con la Cuarta Disposición Complementaria y Transitoria de dicha ley, para las deudas tributarias que se encontraran en procedimientos de apelación en trámite a la fecha de entrada en vigencia de la norma, la regla sobre no exigibilidad de intereses moratorios sería aplicable si en el plazo de doce (12) meses contados desde la entrada en vigencia de la ley, el Tribunal Fiscal no resolvía las apelaciones interpuestas, lo que implicó que para procedimientos de apelación en trámite, aquel venció el 13 de julio de 2015.

Que el cuarto párrafo del artículo 33 del mencionado Código Tributario, modificado por el Decreto Legislativo N° 1263[28], dispone que la aplicación de los intereses moratorios se suspenderá a partir del vencimiento de los plazos máximos establecidos en los artículos 142, 150, 152 y 156 del citado código hasta la emisión de la resolución que culmine el procedimiento de reclamación ante la Administración Tributaria o de apelación ante el Tribunal Fiscal, o la emisión de la resolución de cumplimiento por la Administración Tributaria, siempre y cuando el vencimiento del plazo sin que se haya resuelto la reclamación o apelación fuera por causa imputable a dichos órganos resolutores, agregando el quinto párrafo que durante el periodo de suspensión la deuda será actualizada en función del Índice de Precios al Consumidor (IPC).

Que el quinto párrafo del citado artículo 33 establece que durante el período de suspensión la deuda será actualizada en función del Índice de Precios al Consumidor.

Que por su parte, el primer párrafo del artículo 2 del Decreto Supremo N° 362-2015-EF[29], norma que regula el procedimiento de actualización de la deuda tributaria en función del IPC en el caso de recursos de apelación de acuerdo con lo establecido en el artículo 33 del Código Tributario, establece que en caso de no resolverse las apelaciones dentro de los plazos máximos establecidos en los artículos 150 y 152 del Código Tributario por causa imputable al Tribunal Fiscal, se suspende la aplicación de los intereses moratorios de acuerdo a lo establecido en el artículo 33 del referido Código y en el artículo 151 de la Ley General de Aduanas.

Que mediante la Resolución de Superintendencia N° 053-2010/SUNAT[30], se estableció que la tasa de interés moratorio aplicable a las deudas tributarias en moneda nacional correspondientes a tributos internos y aduaneros era de 1,2% mensual.

Que posteriormente, la Resolución de Superintendencia N° 066-2020/SUNAT[31] dispuso que, a partir del 1 de abril de 2020, la tasa de interés moratorio aplicable a las deudas tributarias en moneda nacional, correspondientes a tributos administrados y/o recaudados por la SUNAT, es de 1% mensual.

[27] Publicada en el diario oficial “El Peruano”, el 12 de julio de 2014.
[28] Publicado en el diario oficial “El Peruano”, el 10 de diciembre 2016.
[29] Publicado en el diario oficial “El Peruano”, el 16 de diciembre de 2015.
[30] Publicado el 17 de febrero de 2010 en el diario oficial “El Peruano”.
[31] Publicada en el diario oficial “El Peruano”, el 31 de marzo de 2020.

Que la Resolución de Superintendencia N° 044-2021/SUNAT[32] estableció que, a partir del 1 de abril de 2021, la tasa de interés moratorio aplicable a las deudas tributarias en moneda nacional, correspondientes a tributos administrados y/o recaudados por la SUNAT, es de 0,9% mensual.

Que cabe agregar que la sentencia emitida por el Tribunal Constitucional en el Expediente N° 03525-2021-PA/TC, indicó en su parte resolutiva que, en aplicación del artículo VI del Título Preliminar del Nuevo Código Procesal Constitucional, establecía como precedente constitucional vinculante las reglas contenidas en el fundamento 69, entre ellas, la regla sustantiva: "*A partir del día siguiente de la publicación de esta sentencia, incluso en los procedimientos en trámite, la Administración Tributaria, se encuentra prohibida de aplicar intereses moratorios luego de que se haya vencido el plazo legal para resolver el recurso administrativo, con prescindencia de la fecha en que haya sido determinada la deuda tributaria y con prescindencia de la fecha que haya sido interpuesto dicho recurso, a menos de que pueda probar objetivamente que el motivo del retraso es consecuencia de la acreditada conducta de mala fe o temeraria del administrado*".

Que, de la revisión de la citada Resolución N° 056 (foja 2180), se advierte que la Administración actualizó la deuda contenida en la Resolución de Determinación N° 360 y la Resolución de Multa N° 616 conforme al siguiente detalle:

*"(…)*

*Que efectuada la reliquidación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2014 según se aprecia del Cuadro N° 4 precedente, se determina deuda tributaria que corresponde actualizar, de acuerdo con el siguiente detalle:*

***Cuadro N° 8***

| ***RD N° 360 (2014-13) Concepto*** | ***# de días*** | ***TIM Mensual*** | ***TIM Diario*** | ***TIM Acumulada*** | ***Tributo (1) S/*** | ***Interés Moratorio S/*** | ***Total Deuda Tributaria S/*** |
|---|---|---|---|---|---|---|---|
| ***Omisión al 26.03.2015*** | | | | | ***2 005 670,00*** | ***0,00*** | ***2 005 670,00*** |
| *(+) Intereses del 27.03.2015 al 31.08.2018 (2)* | *1254* | *1.20* | *0.04000* | *50,160* | *0,00* | *1 0066 044,00* | *1 006 044,00* |
| *(+) Intereses IPC del 01.09.2018 al 27.07.2022 (Factor 0.162) (3)* | *1426* | | | *0,162* | *0,00* | *324 919,00* | *324 919,00* |
| *(+) Intereses del 28.07.2022 al 25.11.2022 (2)* | *121* | *0.90* | *0.03000* | *3,630* | *0,00* | *72 806,00* | *72 806,00* |
| ***Deuda Tributaria al 25.11.2022*** | | | | | ***2 005 670,00*** | ***1 403 769,00*** | ***3 409 439,00*** |

***Notas:***
*(1) Según el Cuadro N° 7 de la presente resolución*
*(2) Intereses moratorios con la tasa TIM acumulada del periodo*
***(3)*** *Conforme el artículo 33° del Código Tributario se considera como fecha de inicio para el IPC el 01 de setiembre de 2018, al corresponder al vencimiento del plazo de doce (12) meses contados desde la recepción del recurso de apelación por parte del Tribunal Fiscal (31/08/2017), sin que el Tribunal Fiscal resolviera la apelación interpuesta; siendo que el cálculo del IPC finalizó el 27 de julio de 2022, fecha de emisión de la resolución materia de cumplimiento. Asimismo, se considera como factor aplicable el 0.162, según la Tabla de Factores e Actualización- SUNAT publicada en la página web de la Administración Tributaria.*

*Que conforme a los Cuadros N° 7 y 8 precedentes; corresponde rectificar la deuda tributaria del Impuesto a la Renta del ejercicio 2014 contenida en la Resolución de Determinación N° 360 de la suma de S/ 3 482 937,00 a S/ 2 005 670,00 y proseguir con su cobranza actualizada".*

*(…)*

[32] Publicada en el diario oficial "El Peruano" el 31 de marzo de 2021.

*Que conforme a la reliquidación efectuada según el Cuadro N° 9 precedente se aprecia el importe omitido por la referida multa, el cual corresponde actualizar según el siguiente detalle:*

***Cuadro N° 10***

| RM[33] N° 616 (2014-13) Concepto | # de días | TIM Mensual | TIM Diario | TIM Acumulada | Tributo (1) S/ | Interés Moratorio S/ | Total Deuda Tributaria S/ |
|---|---|---|---|---|---|---|---|
| **Omisión al 26.03.2015** | | | | | **1 019 335,00** | **0,00** | **1 019 335,00** |
| (+) Intereses del 26.03.2015 al 31.08.2018 (2) | 1255 | 1.20 | 0.04000 | 50,200 | 0,00 | 511 706,00 | 511 706,00 |
| (+) Intereses IPC del 01.09.2018 al 27.07.2022 (Factor 0.162) (3) | 1426 | | | 0,162 | 0,00 | 165 132,00 | 165 132,00 |
| (+) Intereses del 28.07.2022 al 25.11.2022 (2) | 121 | 0.90 | 0.03000 | 3,630 | 0,00 | 37 002,00 | 37 002,00 |
| **Deuda Tributaria al 25.11.2022** | | | | | **1 019 335,00** | **713 840,00** | **1 733 175,00** |

***Notas:***

*(4) Según el Cuadro N° 7 de la presente resolución*

*(5) Intereses moratorios con la tasa TIM acumulada del periodo*

***(6)*** *Conforme el artículo 33° del Código Tributario se considera como fecha de inicio para el IPC el 01 de setiembre de 2018, al corresponder al vencimiento del plazo de doce (12) meses contados desde la recepción del recurso de apelación por parte del Tribunal Fiscal (31/08/2017), sin que el Tribunal Fiscal resolviera la apelación interpuesta; siendo que el cálculo del IPC finalizó el 27 de julio de 2022, fecha de emisión de la resolución materia de cumplimiento. Asimismo, se considera como factor aplicable el 0.162, según la Tabla de Factores e Actualización- SUNAT publicada en la página web de la Administración Tributaria.*

*Que conforme con el Cuadro N° 10 precedente; corresponde rectificar la deuda tributaria contenida en la Resolución de Multa N° 616 de la suma de S/ 1 757 969,00 a S/ 1 019 335,00 y proseguir con su cobranza actualizada".*

Que de la revisión del Cuadro N° 8 y 10 de la apelada (foja 2180), se aprecia que la Administración aplicó intereses moratorios desde 27 y 26 de marzo de 2015 al 31 de agosto de 2018, según corresponda, aplicando la tasa de 1.2% dispuesta por la Resolución de Superintendencia N° 53-2010/SUNAT (foja 2282). Asimismo, actualizó la deuda aplicando el Índice de Precios al Consumidor – IPC con el factor de 0,162, desde el 1 de setiembre de 2018, fecha que corresponde al vencimiento del plazo de 12 meses, sin que el Tribunal Fiscal resolviera la apelación interpuesta, hasta el 27 de julio de 2022, fecha de emisión de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 05517-10-2022.

Que adicionalmente, aplicó intereses moratorios desde el 28 de julio de 2022, fecha referida al inicio de la etapa de cumplimiento establecido por este Tribunal en dicha resolución, hasta el 25 de noviembre de 2022, fecha de emisión de la Resolución N° 056, materia de grado, aplicando la tasa del 0,9% dispuesta por la Resolución de Superintendencia N° 044-2021/SUNAT (foja 2282), lo que se encuentra arreglado a ley; por tanto, procede confirmar la resolución apelada.

Que, conforme a lo expuesto precedentemente, corresponde desestimar la solicitud de la recurrente orientada a la eliminación de los intereses moratorios supuestamente computados en exceso respecto del plazo legal para resolver los recursos impugnatorios, sustentada en la Casación N° 06619-2021-LIMA y en la Sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el Expediente N° 03525-2021-PA/TC, toda vez que de la revisión de la Resolución N° 056 se advierte que la Administración aplicó los intereses moratorios conforme a lo dispuesto en el artículo 33 del Código Tributario, suspendiendo su aplicación a partir del vencimiento del plazo legal para resolver la apelación y procediendo, durante dicho período, únicamente a la actualización de la deuda en función del Índice de Precios al Consumidor – IPC, para luego reanudar la aplicación de intereses moratorios una vez iniciada la etapa de cumplimiento de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 05517-10-2022. En ese sentido, no se aprecia que la Administración haya aplicado intereses moratorios durante períodos en los que estos se encontraban legalmente suspendidos, ni que

[33] Por error material la Administración indicó RD, en lugar de RM.

haya desconocido las reglas establecidas por el Tribunal Constitucional respecto a la improcedencia de su cómputo por demora imputable a la autoridad administrativa, por lo que no resulta amparable su pretensión de eliminación de intereses moratorios que solicitada por la recurrente.

Que el informe oral solicitado se llevó a cabo con la participación de informantes de ambas partes conforme se acredita con la Constancia de Informe Oral N° 0047-2024/EF/TF (foja 2255).

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

**RESUELVE:**

1. Declarar **INFUNDADA** la apelación en el extremo de la prescripción invocada respecto de la deuda impugnada.

2. **CONFIRMAR** la Resolución Nº 056 de 25 de noviembre de 2022.

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

| FALCONÍ SINCHE | RAMÍREZ MÍO | JIMÉNEZ SUÁREZ |
|---|---|---|
| VOCAL PRESIDENTE | VOCAL | VOCAL |

**Haro Romero**
**Secretaria Relatora**
RM/HR/RM/rag.

NOTA: Documento firmado digitalmente.