



# Tribunal Fiscal

Nº 01618-8-2015

**EXPEDIENTE Nº** : 15038-2014  
**INTERESADO** :  
**ASUNTO** : Multa  
**PROCEDENCIA** : Lima  
**FECHA** : Lima, 12 de febrero de 2015

**VISTA** la apelación de puro derecho interpuesta por [redacted] con Registro Único de Contribuyente Nº [redacted] contra la Resolución de Determinación Nº 022-003-0039450 y la Resolución de Multa Nº 022-002-0013791, emitidas por la Intendencia Lima de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria, por concepto del Impuesto a la Renta del ejercicio 2011 y la comisión de la infracción tipificada por el numeral 1 del artículo 178º del Código Tributario, en el extremo correspondiente al reparo de ingresos diferidos.

## CONSIDERANDO:

Que la recurrente señala que, en aplicación de lo dispuesto por el artículo 58º de la Ley del Impuesto a la Renta y el artículo 31º del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, en su determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2011 no incluyó la renta devengada en dicho ejercicio, correspondiente a la transferencia de un predio, es decir, difirió el ingreso de dicha transacción, dado que pactó que el precio total del bien sería pagado en una cuota el 20 de diciembre de 2014.

Que refiere que la sola presencia de una pluralidad de cuotas no justifica el diferimiento del ingreso a los fines de su imposición, aun cuando se condicione ello a que la primera cuota venza después de doce meses; asimismo, indica que en el caso de las ventas de bienes a plazo mayor de doce meses, con pago en una sola armada, también se cumple con la finalidad del diferimiento, esta es la de evitar la exigibilidad del pago del impuesto cuando el contribuyente no está en condiciones de exigir el pago de la renta ya devengada a su favor.

Que alega que en caso el legislador hubiese optado por excluir este tipo de supuestos, debió haberse realizado una manifestación expresa al respecto, por lo que la referencia al término "cuotas" no debe entenderse necesariamente como alusiva exclusivamente a una pluralidad de estas, ya que, salvo expresa exclusión, las expresiones en plural, también comprenden el singular y viceversa.

Que de otro lado, en su escrito de alegatos, la Administración argumenta que los ingresos deben reconocerse cuando se hayan devengado, siendo que en el caso materia de análisis se corroboró que se cumplieron todas y cada una de las condiciones para el reconocimiento del ingreso en el ejercicio 2011, lo que no ha sido objetado por la recurrente.

Que precisa que si bien puede considerarse que el artículo 58º de la Ley del Impuesto a la Renta es una excepción al principio del devengado, no puede afirmarse que pretende oponerse, ni desnaturalizar la definición contable del devengo, siendo que este artículo resulta coherente para regular aquellos casos excepcionales en los que no se cumplen los requisitos para considerar devengado un ingreso, como sucede en el caso en que no se ha transferido al comprador los riesgos y ventajas derivados de la propiedad de los bienes.

Que afirma que la existencia de una pluralidad de cuotas resulta un aspecto relevante en la configuración del supuesto contemplado en el artículo 58º de la Ley del Impuesto a la Renta, ya que este artículo recoge un supuesto en el que el vendedor otorga una facilidad de pago para que la deuda sea abonada en cuotas diferidas a lo largo de un periodo determinado, tal y como ocurre en el caso del fraccionamiento de una deuda, siendo que en el caso materia de análisis lo que ocurre es un diferimiento en el tiempo del pago total de una deuda, es decir, un contexto similar al aplazamiento de una deuda, supuesto que no se encuentra contemplado en el mencionado artículo, al ser evidente la distinción entre una y otra.

*D g e* 1



# Tribunal Fiscal

N° 01618-8-2015

Que el artículo 151° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, establece que podrá interponerse apelación de puro derecho ante el Tribunal Fiscal dentro del plazo de veinte (20) días hábiles siguientes a la notificación de los actos de la Administración, cuando la impugnación sea de puro derecho, no siendo necesario interponer reclamación ante instancias previas.

Que además, dicho artículo agrega que para conocer de la apelación, este Tribunal deberá calificar la impugnación como tal, y en caso contrario, remitirá el recurso al órgano competente, notificando al interesado para que se tenga por interpuesta la reclamación, siendo que el recurso de apelación deberá ser presentado ante el órgano recurrido, quien dará la alzada luego de verificar que se ha cumplido con lo establecido en el artículo 146° y que no haya reclamación en trámite sobre la misma materia.

Que por su parte, el artículo 146° del aludido código, dispone que para interponer la apelación no es requisito el pago previo de la deuda tributaria por la parte que constituye el motivo de la apelación, pero para que esta sea aceptada, el apelante deberá acreditar que ha abonado la parte no apelada actualizada hasta la fecha en que se realice el pago.

Que de lo señalado en los considerandos anteriores y de la evaluación del expediente se tiene que la controversia se centra en determinar el alcance del artículo 58° de la Ley del Impuesto a la Renta y el artículo 31° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, es decir, no existen hechos que probar, por lo que la apelación presentada califica como de puro derecho, siendo además que en la Hoja de Admisibilidad N° 0250760020896 (foja 31) la Administración ha señalado que se cumplen con los requisitos contemplados en el artículo 146° del Código Tributario y que no hay recurso de reclamación en trámite.

Que ahora bien, como antecedente, cabe indicar que mediante el punto 1 del Anexo N° 01 al Requerimiento N° 0222140010192 (fojas 137 a 139), emitido dentro del procedimiento de fiscalización iniciado a la recurrente respecto del Impuesto a la Renta del ejercicio 2011, la Administración solicitó que se sustentara por escrito, con la base legal correspondiente y adjuntando documentación fehaciente y cualquier otro elemento, las adiciones y deducciones (rubro otros) consignadas en su declaración jurada anual del Impuesto a la Renta del ejercicio 2011.

Que en respuesta a lo solicitado, el 16 de mayo de 2014 la recurrente presentó un escrito (fojas 20 a 22) en el que indicó que dedujo el importe de S/. 29 217 600,00 (US\$ 10 800 000,00) por concepto de la venta a plazo de un terreno ubicado en Lurín, y adicionó el monto de S/. 7 411 499,06, que corresponde al costo del inmueble transferido, ello como consecuencia del diferimiento de ingresos realizado al amparo de lo regulado por el artículo 58° de la Ley del Impuesto a la Renta, y en aplicación de lo dispuesto por el artículo 11° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que asimismo, la recurrente adjuntó al mencionado escrito la Escritura Pública del 30 de diciembre de 2011 (fojas 107 a 110) de la cual se advierte que el predio ubicado en

Lurín, Lima, Lima, inscrito en la Partida Registral Electrónica N° 12608936 del Registro de Propiedad Inmueble de la Zona Registral N° IX - Sede Lima (fojas 95 a 105), fue transferido por la recurrente a favor de :

pactándose que el precio de venta ascendía a US\$ 10 800 000,00 y que este sería pagado en una cuota el 20 de diciembre de 2014, siendo además que se señaló que la recurrente renunció a la hipoteca legal.

Que en el punto 1 del Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° 0222140010192 (fojas 126 a 132) la Administración señaló que: i) La recurrente renunció a la reserva de dominio, transfiriendo así todos los riesgos y beneficios del bien, ii) El importe de los ingresos producto de la transferencia del bien se encuentra definitivamente determinado, tan es así que se emitió la Boleta de Venta N° 001-0002318 (foja 106), y iii) Contablemente la recurrente ha reconocido la transferencia de la propiedad; en tal sentido, se tiene que se ha devengado el ingreso correspondiente a la transferencia de la propiedad inscrita en la Partida Registral Electrónica N° 12608936.



# Tribunal Fiscal

N° 01618-8-2015

Que asimismo, indicó que el artículo 58° de la Ley del Impuesto a la Renta ha regulado el supuesto de enajenación de bienes a plazo en el supuesto de acordarse una pluralidad de cuotas para el pago y siempre que estas sean exigibles en un plazo mayor a un año, por lo que en el caso de pactarse una venta en la que el pago en su totalidad se efectúa en una fecha determinada, no corresponde aplicar dicho artículo, ya que al no existir una pluralidad de cuotas únicamente se ha diferido el pago del monto pactado por la venta del inmueble.

Que en consecuencia, la Administración reparó la base imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2011 aumentándola en el importe correspondiente al ingreso por la transferencia del inmueble inscrito en la Partida Registral Electrónica N° 12608936 (S/. 29 217 600,00) y disminuyéndola en el monto del costo del inmueble transferido (S/. 7 411 499,06), reparos que se encuentran contenidos en la Resolución de Determinación N° 022-003-0039450 (fojas 3 a 6).

Que asimismo, a raíz, entre otros, del reparo señalado en el considerando anterior, la Administración concluyó que la recurrente cometió la infracción tipificada por el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, en relación con el Impuesto a la Renta del ejercicio 2011, motivo por el cual giró la Resolución de Multa N° 022-002-0013791 (fojas 7 y 8).

Que cabe precisar que la Resolución de Determinación N° 022-003-0039450 y la Resolución de Multa N° 022-002-0013791, también han sido emitidas como consecuencia de otros reparos (foja 4), sin embargo, estos no han sido cuestionados por la recurrente en sus recursos impugnativos, por lo que la materia controvertida en el presente caso se circunscribe a determinar si esta se encontraba habilitada para diferir sus ingresos correspondientes a la transferencia del inmueble inscrito en la Partida Registral Electrónica N° 12608936.

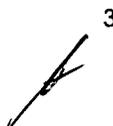
Que al respecto, cabe indicar que el inciso a) del artículo 57° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF, modificado por la Ley N° 29306, establece que las rentas de la tercera categoría se considerarán producidas en el ejercicio comercial en que se devenguen, siendo que las rentas de las personas jurídicas se considerarán del ejercicio gravable en que cierra su ejercicio comercial.

Que asimismo, este Tribunal en la Resolución N° 02812-2-2006, entre otras, ha señalado que el concepto de devengado implica que se hayan producido los hechos sustanciales generadores del ingreso y/o gasto y que el compromiso no esté sujeto a condición que pueda hacerlo inexistente, siendo que el hecho sustancial generador del gasto o ingreso se origina en el momento en que se genera la obligación de pagarlo o el derecho a adquirirlo, aun cuando a esa fecha no haya existido el pago efectivo, lo que supone una certeza razonable en cuanto a la obligación y a su monto.

Que de igual manera, conforme con el criterio recogido por este Tribunal en la Resolución N° 02198-5-2005, entre otras, de acuerdo con el principio del devengado, para el reconocimiento de los ingresos en un ejercicio determinado, debe observarse en primer lugar que se haya realizado la operación que originó los ingresos, y que además éstos se hayan ganado, es decir, que la empresa haya satisfecho todas las condiciones necesarias para tener derecho a los beneficios que los ingresos representan.

Que además, en las Resoluciones N° 01841-2-2002 y 07525-2-2005, este Tribunal ha precisado que para el reconocimiento de los ingresos que se obtengan producto de la prestación de servicios debe verificarse, entre otras condiciones, que el monto del ingreso proveniente de la operación sea medido confiablemente para que dicho reconocimiento sea válido, de modo que los ingresos solo se reconocerán cuando exista certeza razonable respecto a la suma que efectivamente se va a obtener, para lo cual debe tenerse en cuenta los términos de la transacción.

Que por su parte, el artículo 58° de la misma ley dispone que los ingresos provenientes de la enajenación de bienes a plazo, cuyas cuotas convenidas para el pago sean exigibles en un plazo mayor a un (1) año, computado a partir de la fecha de la enajenación, podrán imputarse a los ejercicios

   3



# Tribunal Fiscal

Nº 01618-8-2015

comerciales en los que se hagan exigibles las cuotas convenidas para el pago, siendo que para determinar el monto del impuesto exigible en cada ejercicio gravable se dividirá el impuesto calculado sobre el íntegro de la operación entre el ingreso total de la enajenación y el resultado se multiplicará por los ingresos efectivamente percibidos en el ejercicio.

Que a su vez el artículo 31° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 122-94-EF, modificado por Decreto Supremo N° 313-2009-EF, establece que en el caso de enajenación de bienes a plazo, a que se refiere el primer párrafo del artículo 58° de la Ley del Impuesto a la Renta, se entenderá que: a) Dicho párrafo está referido a los casos de enajenación de bienes a plazo cuyos ingresos constituyen rentas de tercera categoría para su perceptor, b) Los ingresos se determinarán por la diferencia que resulte de deducir del ingreso neto el costo computable a que se refiere el inciso d) del artículo 11° y los gastos incurridos en la enajenación, y c) El ingreso neto computable en cada ejercicio gravable será aquel que se haga exigible de acuerdo a las cuotas convenidas para el pago, menos las devoluciones, bonificaciones, descuentos y conceptos similares que respondan a las costumbres de la plaza.

Que el inciso d) del artículo 11° del indicado reglamento, modificado por Decreto Supremo N° 134-2004-EF, dispone que en el caso de enajenación de bienes a plazos, cuyas cuotas convenidas para el pago sean exigibles en un plazo mayor a un (1) año a partir de la fecha de la enajenación y que sea realizada por una persona que percibe rentas de tercera categoría, el costo computable de los bienes enajenados que corresponda a cada ejercicio, se determinará de acuerdo con el siguiente procedimiento: 1) Se dividirá el ingreso exigible en el citado ejercicio por concepto de la enajenación, entre los ingresos totales provenientes de la misma y 2) El coeficiente obtenido en el numeral anterior será redondeado considerando cuatro (4) decimales y se multiplicará por el costo computable del bien enajenado.

Que de la lectura de los artículos anteriormente citados se tiene que para el caso de aquellos contribuyentes que perciban rentas de tercera categoría, como sucede con la recurrente<sup>1</sup>, los ingresos deben ser imputados en el ejercicio en el que se devenguen, de conformidad con lo expuesto por el artículo 57° de la Ley del Impuesto a la Renta, que recoge el principio del devengado. Sin embargo, para el caso de la enajenación de bienes a plazo, el artículo 58° de la misma ley establece una excepción a lo dispuesto por el mencionado artículo 57°, dado que permite que los ingresos, obtenidos producto de dichas transacciones y que cumplan con los requisitos de aquél artículo, sean imputados a los ejercicios comerciales en los que se hagan exigibles las cuotas convenidas para el pago, esto es, a un ejercicio distinto a aquel en que se devengaron, lo que se conoce como diferimiento de ingresos.

Que ahora bien, en el caso materia de análisis se tiene que en el ejercicio 2011 la recurrente transfirió la propiedad del inmueble inscrito en la Partida Registral Electrónica N° 12608936, pactándose que el precio de venta era de US\$ 10 800 000,00, siendo que de la documentación que obra en el expediente y de conformidad con el criterio de las Resoluciones N° 01841-2-2002, 02198-5-2005, 07525-2-2005 y 02812-2-2006, antes citadas, se advierte que el ingreso obtenido por la recurrente producto de dicha transacción se devengó en el ejercicio 2011, aspecto que no ha sido cuestionado por ninguna de las partes.

Que no obstante, dado que se pactó que el precio sería cancelado en una única cuota el 20 de diciembre de 2014, se trata de una enajenación de un bien a plazo, siendo que la cuota pactada para tal efecto resulta exigible en un plazo mayor a 1 año desde la fecha de la enajenación, por lo que la transacción materia de análisis cumple con los requisitos estipulados por el artículo 58° de la Ley del Impuesto a la Renta y en tal sentido, la recurrente se encontraba habilitada a diferir los ingresos y el costo computable correspondiente a la propiedad transferida.

<sup>1</sup> De conformidad con la información consignada en su Comprobante de Información Registrada (foja 26) la recurrente se encuentra afecta al Impuesto a la Renta de tercera categoría desde el 1 de octubre de 1984.





# Tribunal Fiscal

Nº 01618-8-2015

Que la Administración sostiene que el supuesto del artículo 58° de la Ley del Impuesto a la Renta se circunscribe a los casos en los que el vendedor otorga una facilidad de pago para que la deuda sea abonada en cuotas diferidas a lo largo de un período determinado, resultando indispensable la existencia de una pluralidad de cuotas, sin embargo, de la lectura de dicho artículo se advierte que su finalidad es que aquellos contribuyentes que realicen una enajenación de un bien a plazo, cuyo precio sea exigible en un plazo mayor a 1 año, computado a partir de la fecha de la enajenación, puedan imputar los ingresos obtenidos en los ejercicios comerciales en aquellos en los que se hicieran exigibles.

Que en tal sentido, en el caso materia de análisis se cumple el supuesto del aludido artículo 58°, tal y como se ha explicado en los considerandos anteriores, siendo que la palabra "cuotas" no debe ser leída de una manera que desnaturalice la finalidad de la norma, sino más bien entendiendo que dicho supuesto abarca tanto los casos en que se pacte una cuota como cuando exista una pluralidad de cuotas.

Que en consecuencia, corresponde levantar los reparos a la base imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2011, en lo que se refiere al ingreso por la transferencia del inmueble inscrito en la Partida Registral Electrónica N° 12608936 y el costo del aludido inmueble, y por ende declarar fundada la apelación de puro derecho en dicho extremo, debiendo la Administración proceder a reliquidar la deuda contenida en la Resolución de Determinación N° 022-003-0039450.

Que dado que la Resolución de Multa N° 022-002-0013791 se sustenta en la mencionada resolución de determinación, también procede declarar fundada la apelación de puro derecho en dicho extremo, a fin de que la Administración también reliquide el importe de la multa correspondiente, teniendo en cuenta lo señalado en el considerando anterior así como los pagos efectuados por la recurrente.

Que finalmente, cabe indicar que el informe oral solicitado por la recurrente, se llevó a cabo con la asistencia de los representantes de ambas partes, conforme se aprecia de la Constancia del Informe Oral N° 0898-2014- EF/TF (foja 48).

Con los vocales Falconí Sinche, Izaguirre Llampasi, e interviniendo como ponente la vocal Huertas Lizarzaburu.

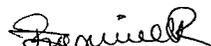
## RESUELVE:

Declarar **FUNDADA** la apelación de puro derecho interpuesta, debiendo la Administración proceder conforme con lo expuesto en la presente resolución.

Regístrese, comuníquese y remítase a la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria, para sus efectos.

  
HUERTAS LIZARZABURU  
VOCAL PRESIDENTA

  
FALCONÍ SINCHE  
VOCAL

  
IZAGUIRRE LLAMPASI  
VOCAL

  
Huerta Llanos  
Secretario Relator  
HL/HLL/LS/erb.