

Impuesto a la Renta y el devengado en la venta de terrenos por el pago de la cuota inicial

RTF N°: 1203-2-2008
 EXPEDIENTE N°: 12091-2004
 INTERESADO: (...)
 ASUNTO: Impuesto a la Renta y otro
 PROCEDENCIA: Arequipa
 FECHA: Lima, 30 de enero de 2008

VISTA la apelación interpuesta por (...), contra la Resolución de Intendencia N° 056-014-0000703/SUNAT, emitida el 30 de setiembre de 2004 por la Intendencia Regional Arequipa de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria, en el extremo que declaró infundada la reclamación formulada contra las Resoluciones de Determinación N° 054-003-0001170 a N° 054-003-0001174, N° 054-003-0001397 a N° 054-003-0001399, N° 054-003-0001402 a N° 054-003-0001412 y N° 054-003-0001475, por pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de julio a noviembre de 1999, mayo, julio y agosto de 2000, enero, febrero, abril a agosto, octubre y noviembre de 2001, y regularización del Impuesto a la Renta de los ejercicios 1999, 2000 y 2001, y contra las Resoluciones de Multa N° 054-002-0002504 a N° 054-002-0002508 y N° 054-002-0002818, giradas por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario.

CONSIDERANDO:

Que la recurrente sostiene que impugna los siguientes reparos:

1. Diferimiento de ingresos

La Administración equivocadamente considera que la venta de los terrenos se perfecciona con la sola emisión del comprobante de pago, avalando un error en el que incurrió por desconocimiento. Precisa que los comprobantes de pago se emitieron por montos de dinero recibidos por concepto de separación de lotes de terreno, siendo que el hecho que haya consignado en ellos la frase “a cuenta” o “inicial” no puede llevar a concluir que la venta de los terrenos se realizó en ese momento.

Como sustento de lo expuesto, cita el párrafo 35 del Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de los Estados Financieros, que señala lo siguiente: *“Si la información (contable) tiene por finalidad presentar fidedignamente las transacciones y otros sucesos que pretende exponer, es necesario que los mismos sean contabilizados y presentados de acuerdo con su sustancia y realidad económica y no únicamente con su forma legal (...).”*

Las cartas cursadas al banco, corresponden a prácticas comerciales que no pueden ser tomadas en cuenta para establecer la oportunidad de la venta de los terrenos, razón por la cual para determinar si se produjo la transferencia de propiedad, la Administración debió analizar la verdadera naturaleza de tales operaciones.

En tal sentido, para determinar el momento de devengo de la renta, es decir, en qué momento se efectuó la venta de los terrenos, debió verificar el momento de perfeccionamiento de los contratos de compraventa, siendo que conforme lo establece el artículo 1352° del Código Civil, se configura con el “consentimiento de las partes”, el cual solo existe cuando se obliga a transferir la propiedad del bien al comprador y éste a pagar su precio.

En tal sentido, al verificar las escrituras públicas de compraventa de los terrenos, se puede advertir, que el consentimiento de

las partes de realizar la compraventa, recién se produjo con la firma de dichos documentos, razón por la cual el reparo por diferimiento de ingresos debe levantarse.

2. Costo de ventas de terrenos

El reparo al costo de ventas de los terrenos no se realizó de acuerdo con el procedimiento legal establecido, al desconocerse la tasación realizada por el arquitecto Pablo Arturo Cano Núñez, documento que sirvió de base para determinar el valor del aporte de inmuebles.

Al ser una empresa dedicada a la habilitación de terrenos para su posterior venta, el inmueble aportado por sus socios constituye una “existencia” y no un “activo fijo”, por cuanto el aporte del terreno tuvo por finalidad su posterior transferencia, razón por la cual no debió considerarse el valor de tasación para determinar el valor del terreno.

Las normas vigentes en el período acotado, establecían que el valor del aporte de bienes sería el de mercado, el cual en el caso de las existencias era *“el que normalmente se obtiene en las operaciones onerosas que la empresa realiza con terceros”*, por lo que el procedimiento seguido por el auditor constituye un acto nulo conforme con el numeral 2 del artículo 109° del Código Tributario.

Teniendo en cuenta que el valor por metro cuadrado considerado se encuentra adecuadamente sustentado, el costo de ventas de los terrenos aportados no puede ser materia de reparo.

Que la Administración señala que:

1. Diferimiento de ingresos

En el caso de este reparo la materia en controversia se centra en establecer si se devengaron o no ingresos por la venta de terrenos en cada ejercicio, por cuanto durante los períodos fiscalizados la recurrente emitió boletas de venta por operaciones de compraventa en las que consignó la frase “inicial por venta de terreno ubicado en” o frases similares, operaciones respecto de las cuales efectuó el diferimiento parcial de los ingresos obtenidos, al considerar que éstos recién se devengaron con la suscripción del contrato de compraventa.

Conforme con lo dispuesto por los artículos 1351° y 1352° del Código Civil, el vendedor expresa su voluntad de venta emitiendo proformas en las cuales indica las condiciones de la venta, identificando el bien y el precio. Por su parte el comprador manifiesta su voluntad de compra y el consentimiento de las condiciones pactadas, mediante el pago de la inicial del precio total del terreno, tal como ocurrió en el caso de autos, lo que se encuentra acreditado con las boletas de venta emitidas por la recurrente por la cuota inicial.

Si bien la recurrente aduce que el dinero entregado fue por concepto de “separación”, en las boletas de venta se consignó que el dinero entregado por los compradores tenía la naturaleza de pago de la cuota inicial por la compra de un terreno.

El hecho que en algunos casos se haya producido la devolución del dinero, solo acredita que ambas partes desistieron de su acuerdo inicial de venta, emitiendo las notas de crédito respectivas, siendo que durante el ejercicio 1999 solo se realizaron 2 devoluciones y durante el ejercicio 2000, se realizaron 3 devoluciones.

La recurrente emitió durante los ejercicios 1999 y 2000, documentos internos denominados “Ingresos a Caja” cuando efectiva-

mente recibió dinero de sus clientes por concepto de "separación de terrenos", siendo que en los casos en los que no se completó la cuota inicial, regularizó la situación emitiendo boletas de venta por "gastos administrativos". No obstante, en estos casos, la transferencia de propiedad se efectuó por cuanto antes de las anulaciones, la empresa no podía disponer de tales terrenos al ser de propiedad de los compradores.

En consecuencia, al existir consentimiento de las partes de celebrar el contrato de compraventa, identificar plenamente el bien a enajenar, así como el precio, se perfeccionó el contrato de compraventa, conforme con lo dispuesto por los artículos 1529° y 949° del Código Civil, siendo que el comprador asume el riesgo desde el instante en que se perfecciona el contrato, pues desde ese momento se convierte en propietario aunque no se le hubiese entregado el bien, más aún al no verificarse la existencia de un pacto que establezca lo contrario.

Si bien en la cláusula cuarta de los contratos celebrados entre las partes, se señala que el precio de venta es "cancelado al contado", en la fiscalización, se estableció que el pago por la venta de los terrenos se realizó en partes o al contado y en fecha previa a la firma de la minuta, por lo que lo señalado en la referida cláusula carece de veracidad.

Se desestiman las declaraciones juradas de algunos compradores presentadas como medio probatorio por la recurrente, al carecer de legalización de firma y no ser de fecha cierta, siendo que el hecho que no hayan tomado posesión del bien o iniciado alguna construcción en éste, no desvirtúa que se haya transferido la propiedad del terreno, puesto que para transmitir la propiedad de este bien, la sola obligación de enajenar produce la transferencia de la propiedad, no requiriéndose de la tradición material ni del registro.

2. Costo de ventas de terrenos

Durante la fiscalización detectó que la recurrente contabilizó el aporte de capital y compra de terrenos, en base a lo señalado en la Escritura Pública N° 827 del 7 de abril de 1998, documento que consigna el importe proveniente de la tasación realizada por el arquitecto Pablo Arturo Cano Núñez, la que no detalla la forma como se llega a los valores por metro cuadrado (fuente ni metodología empleada), indicando únicamente que los bienes tasados son terrenos agrícolas con cultivos de cebollas y papas, considerados como de expansión urbana sin servicios, con derecho a agua de riego, precisando como valor por metro cuadrado, la suma de US\$ 20.00.

Teniendo en cuenta lo dispuesto por el numeral 3 del artículo 31° y el artículo 32° de la Ley del Impuesto a la Renta, vigente al momento del aporte y la venta realizados, designó al perito independiente, arquitecto Jesús Fernando Guajardo Pérez, a efecto que realice la tasación de los predios aportados, con retroactividad a la fecha en que se realizó el aporte de los terrenos, siendo que el valor comercial o de mercado determinado asciende a la suma de \$ 17.45 por metro cuadrado.

Si bien, durante la reclamación, la recurrente ofrece como medio probatorio la tasación del Arquitecto Luis Antonio Rodríguez, en mérito a lo dispuesto por el artículo 141° del Código Tributario, requirió el pago o afianzamiento del monto reclamado, siendo que transcurrido el plazo otorgado no cumplió con lo solicitado, por lo que no se meritúa el medio probatorio ofrecido por la recurrente.

La recurrente no expone argumento respecto de los cálculos realizados para la determinación del costo de ventas, los que de la verificación efectuada, se tiene que son correctos y están sustentados en el artículo 20° de la Ley del Impuesto a la Renta, por lo que mantiene el reparo.

3. Finalmente, la Administración confirma los reparos a los gastos por servicios de comisión por gestión y venta de 113 terrenos, prestados por la empresa PROCOTEL S.R.L. al no haber cumplido con acreditar la prestación de los servicios; así como los gastos por servicios de telefonía fija. Por otro lado, mantiene el reparo a los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta y las resoluciones de multa emitidas por la comisión de la infracción prevista en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, al verificar que fueron correctamente determinados.

Que de lo actuado se tiene lo siguiente:

1. Fiscalización

De acuerdo con la documentación que obra en autos, los valores impugnados fueron emitidos como consecuencia de la fiscalización efectuada a la recurrente⁽¹⁾ respecto del Impuesto a la Renta de tercera categoría del ejercicio 2001, iniciada mediante la Orden de Fiscalización N° 030053055580 (folio 974) y la Carta N° 030053055580-1-SUNAT (folio 969), procedimiento que fue ampliado a los ejercicios 1998 a 2000, conforme Orden de Fiscalización N° 030053065850 (folio 973) y Carta N° 030053065850-1-SUNAT (folio 967).

En cuanto a los reparos formulados por los ejercicios 1999 a 2001, la recurrente presenta argumentos de defensa respecto de los reparos por diferimiento de ingresos y al costo de ventas, razón por la cual corresponde emitir pronunciamiento solo respecto de éstos.

2. Resoluciones de Determinación N° 054-003-0001402, N° 054-003-0001403 y N° 054-003-0001475 –Impuesto a la Renta de los ejercicios 1999 a 2001

2.1 Diferimiento de ingresos

La Administración mediante Requerimiento N° 00116675 y Anexos A, B y C al Punto 5 (folios 937, 933 y 918 a 926), notificados el 4 de diciembre de 2003, comunicó a la recurrente que de la revisión de sus comprobantes de pago y demás documentación contable, observó que no contabilizó ni declaró las operaciones de venta de terrenos en el ejercicio en el que se produjeron, razón por la cual le solicitó que sustente las observaciones formuladas, solicitud que fue reiterada mediante Requerimiento N° 00116676.

De la revisión de la documentación que obra en autos, se tiene que la Administración reparó las boletas de venta emitidas por la recurrente durante los ejercicios 1999 y 2000, en las que consignó los conceptos de "inicial venta de terreno" y "venta de terreno", al considerar que en esa oportunidad se efectuó la venta de terrenos a terceros, a pesar de lo cual no cumplió con gravar dichas operaciones en el ejercicio en el que se realizaron, sino que procedió a efectuar el diferimiento de tales ingresos, al declararlos en el momento en que se suscribieron los contratos de compraventa de los terrenos.

Al respecto, el numeral 1 del inciso b) del artículo 3° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 054-99-EF, establece que constituyen rentas gravadas los ingresos, cualquiera sea su denominación, especie o forma de pago, los resultados de la enajenación de terrenos rústicos o urbanos por el sistema de urbanización o lotización.

Asimismo, el inciso a) del artículo 57° de la misma norma dispone que las rentas de tercera categoría se considerarán producidas en el ejercicio comercial en el que se devenguen, al igual que los gastos.

En este sentido, resulta necesario definir qué debe entenderse

(1) Conforme con la información que obra en el Resumen Estadístico de Fiscalización (folios 958 a 965), la recurrente tiene como actividad la habilitación y venta de terrenos para fines de vivienda, actividad gravada con el Impuesto a la Renta.

por "devengado" para así determinar cuándo o en qué momento, se deben reconocer los ingresos como obtenidos.

Según Enrique y Reig⁽²⁾, "el ingreso devengado es todo aquél sobre el cual se ha adquirido el derecho de percibirlo por haberse producido los hechos necesarios para que se genere".

Así considera que el concepto de devengado tiene las siguientes características:

- Requiere que se hayan producido los hechos sustanciales generadores del ingreso o del gasto.
- Requiere que el derecho al ingreso o compromiso de gasto no esté sujeto a condición que pueda hacerlo inexistente al momento de cumplirse lo comprometido.
- No requiere actual exigibilidad o determinación, ni fijación de término preciso para el pago, puede ser obligación a plazo y de monto no determinado aún".

Por otro lado, es preciso señalar que de acuerdo con el criterio establecido en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 8534-5-2001, entre otras, resulta apropiada la utilización de la definición contable del principio de lo devengado, a efecto de establecer la oportunidad en la que deben imputarse los ingresos y los gastos a un ejercicio determinado.

Conforme con lo señalado en el Marco Conceptual de las Normas Internacionales de Contabilidad, como en la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) 1, referida a la Revelación de Políticas Contables, una empresa debe preparar sus estados financieros, entre otros, sobre la base contable del devengado. La NIC 1 precisa que de acuerdo con este criterio, los ingresos, costos y gastos se reconocen cuando se ganan o se incurren y no cuando se cobran o se pagan, mostrándose en los libros contables y expresándose en los estados financieros a los cuales corresponden.

Normalmente los procedimientos adoptados para reconocer los ingresos se refieren a que éstos deben ser ganados. Es así que en los lineamientos particulares establecidos por la NIC 18 (Ingresos), se señala que "los ingresos en la venta de productos deben ser reconocidos cuando todas las siguientes condiciones han sido satisfechas:

- La empresa ha transferido al comprador los riesgos significativos y los beneficios de propiedad de los productos;
- La empresa no retiene ni la continuidad de la administración en un grado que esté asociado a la propiedad, ni el control efectivo de los productos vendidos;
- El monto de ingresos puede ser medido confiablemente;
- Es probable que los beneficios económicos relacionados con la transacción fluirán a la empresa; y
- Los costos incurridos o a ser incurridos, respecto a la transferencia pueden ser medidos confiablemente".

Al respecto, la referida NIC precisa que mayormente la transferencia de los riesgos y los beneficios de propiedad coinciden con la transferencia del título legal o la transferencia de la posesión a los compradores.

Expuestos los criterios que en la doctrina tributaria y en las normas contables se tiene sobre el concepto del devengado, corresponde analizar cuándo se devengó el ingreso en el caso del reparo materia de análisis.

Finalmente, cabe señalar que el artículo 1529° del Código Civil establece que por la compraventa el vendedor se obliga a transferir la propiedad de un bien al comprador y éste a pagar su precio en dinero, siendo que conforme al artículo 949°, la sola obligación de enajenar un inmueble determinado hace al acreedor propietario de él, salvo disposición legal diferente o pacto en contrario.

De autos se tiene que la recurrente adjuntó diversas "Minutas de Compra Venta" y "Levantamiento de Hipoteca", así como la

documentación sustentatoria correspondiente, proforma y boletas de venta, por la inicial y el saldo del precio del terreno, entre otros (folios 395 a 597).

De la revisión de los contratos de compraventa se aprecia que en ellos se establece la obligación de la vendedora (la recurrente) de transferir un lote de terreno urbanizado a la compradora a cambio de la entrega del precio convenido entre las partes.

En la cláusula cuarta del referido contrato se establece la obligación de la vendedora de entregar "en venta real y enajenación perpetua el bien descrito en la cláusula segunda por el precio convenido..., el mismo que es cancelado al contado". Al respecto, cabe precisar que en muchos casos, de manera previa a la suscripción de la minuta de compraventa se efectuó el pago de la cuota inicial por la venta del terreno, y con ello, la emisión del comprobante de pago respectivo.

Así tenemos por ejemplo, que en la operación realizada con Rubén Carlos Ferré Arana se emite la Boleta de Venta N° 001-000009 del 7 de julio de 1999, por el pago de "inicial por la compra de terreno en la urbanización Campoverde 1ra Etapa Calle Los Sauces Mz. C-15, del Distrito de Sachaca con un área de 128m²", Arequipa, por la suma de US\$ 6,000.00, emitiéndose posteriormente la Boleta de Venta N° 001-000083 del 24 de enero de 2000, por la suma de US\$ 2,320.00 correspondiente al pago del saldo del precio total del terreno, siendo que recién el 7 de abril de 2000 se suscribió la Minuta de Compra Venta y Levantamiento de Hipoteca, en la que se estableció que el precio total del terreno correspondía a la suma de US\$ 8,320.00, indicándose en la cláusula cuarta que dicho precio fue "cancelado al contado" (folios 418 a 420, 422 y 423).

Casos similares se presentan en las transacciones comerciales realizadas con Gamaniel Laguna Loza (folios 471 a 481) y Jaime Valdez Zúñiga (folios 564 a 569), entre otros casos, conforme ha sido comprobado por la Administración, la que señala en el Resultado del Requerimiento N° 00116675 (folios 911 a 915) que luego de revisar toda la documentación correspondiente a cada cliente concluyó que "(...) se ha producido la transferencia de propiedad en la fecha de emisión de los comprobantes de pago, en los que claramente se consigna "inicial por venta de terreno", que el contribuyente no ha sustentado su posición con ninguna base legal ni ha ofrecido prueba en contrario alguna; y que la documentación que obra en el file de cada lote vendido bajo esta modalidad, evidencia el acuerdo de las partes, al haber identificado claramente el bien en la boleta de venta emitida sobre la base de una proforma de venta y sólo cuando se ha cancelado la inicial equivalente al 20% del precio total del terreno generalmente, y que ello es corroborado con la documentación cursada tanto al Banco como a los propios clientes, en que se comunica al Banco la venta realizada o al cliente solicitándole que cancele su deuda por su adquisición."

De lo expuesto, se tiene que para determinar cuándo corresponde considerar devengados los ingresos por las operaciones de compraventa realizadas, debe analizarse en qué momento se ganaron tales ingresos, apreciándose en el caso de autos, que al emitirse las boletas de venta por concepto de "cuota inicial" se determina el bien objeto de la transacción, las partes intervinientes y el precio de la misma, situación que configuraba la realización de la compraventa del terreno, siendo que a nivel contable, dicha operación permitía a la recurrente establecer el monto de sus ingresos y costos, y la certeza respecto a los beneficios de la transacción (máxime cuando tales pagos correspondía a montos mayores al 20% del precio total).

(2) Enrique J. Reig en "Impuesto a las Ganancias", págs. 313-314, décima edición - Ediciones Macchi.

Por lo tanto, la emisión de los comprobantes de pago por concepto de "cuota inicial" por la compraventa de los terrenos implicaban la compraventa de tales bienes, y por lo tanto, los ingresos generados por dichas operaciones se devengaban en ese momento, surgiendo la obligación de la recurrente de registrarlos y declararlos como ingreso, en tal sentido, se encuentra acreditado que se produjo el diferimiento de tales ingresos por lo que corresponde mantener el presente reparo.

2.2 Costo de ventas de terrenos

La Administración en la fiscalización efectuada a la recurrente por los ejercicios 1999 a 2001, detectó que la recurrente contabilizó el aporte de capital y compra de terrenos en base a lo consignado en la escritura pública N° 872 del 7 de abril de 1998, en la que se señaló que se procedió al aumento del capital social de la empresa por aporte en propiedad del 76.46% de las acciones y derechos de los inmuebles que a continuación se detallan: La Peña, Pampatay Fracción B y Pampatay.

Mediante el Requerimiento N° 00079682 notificado a la recurrente el 26 de junio de 2003 (folio 949), la Administración le requirió "presentar copia de las tasaciones realizadas por el Arquitecto Pablo Arturo Cano Núñez, ..., con ocasión del incremento de capital de la empresa y compra y venta de acciones y dere-

chos, según Escritura Pública N° 872". En los resultados del citado requerimiento, cerrado el 30 de diciembre de 2003, se consigna que la recurrente presentó el 24 de julio de 2003, copia simple de las tasaciones realizadas por el Arquitecto Cano Núñez respecto de los siguientes predios:

- La Peña
- Pampatay
- Pampatay B

Mediante los Requerimientos N° 00116676 y N° 00116678 y Anexos (folios 990, 866 a 869), la Administración comunicó a la recurrente que las tasaciones realizadas por el Arquitecto Pablo Arturo Cano Núñez, no indican la metodología utilizada para determinar que el valor por metro cuadrado de cada uno de los terrenos ascendía a la suma de US\$ 20.00.

En atención a lo dispuesto por los artículos 32° y 31° de la Ley del Impuesto a la Renta, la Administración contrató los servicios del arquitecto Jesús Fernando Huajardo Pérez, a efecto de realizar una nueva tasación con retroactividad a la fecha en que se realizó el aporte (abril 1998), siendo que se determinó que el valor comercial o de mercado asciende al monto de US\$ 17.45 por metro cuadrado. En tal sentido, la Administración reparó al valor del aporte y venta de acciones sobre los terrenos según el siguiente detalle:

Predio	Área	SEGÚN CONTRIBUYENTE				SEGÚN ADMINISTRACIÓN			
		Precio m2 en US\$	Valor En US\$	TC	Registrado	Precio m2 en US\$	Valor En US\$	TC	Calculado
La Peña	26,479.50 ⁽³⁾	20.00	529,590.00	2.83	1'498,739.70	17.45	462,425.00	2.83	1'308,662.75
Pampatay B	56,694.00	20.00	1'133,880.00	2.83	3'208,880.40	17.45	989,310.30	2.83	2'799,748.15
Pampatay	26,085.00	20.00	521,700.00	2.83	1'476,411.00	17.45	455,183.25	2.83	1'288,168.60
Totales	109,258.50		2'185,170.00		6'184,031.10		1'906,918.55		5'396,579.50
Diferencias	2'185,170.00 - 1'906,918.55 = US\$ 278,251.45 (S/. 787,451.60)								

De lo expuesto, se advierte que la controversia se centra en determinar si el aporte de tres terrenos realizado por los socios a la recurrente, se valorizó conforme a ley.

El artículo 32° de la Ley del Impuesto a la Renta, Decreto Legislativo N° 774, norma vigente en el periodo en el que se realizó el aporte, establece que en los casos de ventas, aporte de bienes y demás transferencias de propiedad a cualquier título, el valor asignado a los bienes para efecto del Impuesto será el de mercado. Si el valor asignado difiere del de mercado, sea por sobrevaluación o subvaluación, la SUNAT procederá a ajustarlo tanto para el adquirente como para el transferente.

El artículo 31° de la citada ley señala que se considera valor de mercado:

- 1 Para las existencias, el que normalmente se obtiene en las operaciones onerosas que la empresa realiza con terceros.
- 2 Para los valores, cuando se coticen en el mercado bursátil, será el precio de dicho mercado; en caso contrario, su valor se determinará de acuerdo a las normas que señale el reglamento.
- 3 Para los bienes de activo fijo, cuando se trate de bienes respecto de los cuales se realicen transacciones frecuentes, será el que corresponda a dichas transacciones; cuando se trate de bienes respecto de los cuales no se realicen transacciones frecuentes será el valor de tasación.

4 Para las transacciones entre empresas vinculadas económicamente, el que normalmente se obtiene en las operaciones que la empresa realiza con terceros no vinculados, en condiciones iguales o similares; debiendo tenerse en cuenta todos los elementos que sean pertinentes. De no poder determinarse este valor, será el que establezca el mercado.

De otro lado, de acuerdo con la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) 2, las existencias son activos que:

- a) Se mantienen para la venta en el curso normal de las operaciones de la empresa,
- b) Se encuentran en proceso de producción y al concluir la producción estarán destinadas a las ventas, o
- c) Se encuentran en forma de materiales o suministros diversos para ser consumidos en el proceso de producción o en la prestación de servicios de la empresa.

En el caso de autos, a tenor de lo señalado por el inciso b) del artículo 3° y el inciso d) del artículo 28° de la Ley del Impuesto a la Renta, y considerando que la actividad de la recurrente es la compra y venta de inmuebles, corresponde concluir que los terrenos adquiridos en calidad de aporte califican como existencias, por lo que debía determinarse el valor de venta conforme con lo estable-

(3) Conforme a la Ficha Registral N° 00222733, el Fundo la Peña se modificó de 26,479.50 ml. a 26,500.00 ml.

cido en el numeral 1 del artículo 31° de la Ley del Impuesto a la Renta, esto es el que normalmente se obtiene en las operaciones onerosas que la empresa realiza con terceros.

Sin embargo, la Administración determinó el valor de mercado considerando el valor de tasación asignado a los inmuebles, sin verificar cuál era el valor de las operaciones onerosas que la empresa realiza con terceros.

Al respecto, este Tribunal en la Resolución N° 3709-1-2006 del 7 de julio de 2006 ha señalado lo siguiente: "...que la norma vigente en los periodos acotados no contemplaba la utilización del valor de tasación para el caso de determinar el valor de mercado en el caso de existencias, por lo que aun cuando es razonable lo efectuado por la Administración, no resulta legal".

Asimismo, la Resolución del Tribunal Fiscal N° 11353-2-2007 ha señalado que "aun cuando se aprecia de autos que la recurrente no cuenta con otras operaciones fehacientes de iguales bienes para efecto de aplicar dicho valor, debe tenerse en cuenta que la norma vigente en el periodo acotado no contemplaba la utilización del valor de tasación para el caso de determinar el valor de mercado en el caso de existencias".

De lo expuesto, se concluye que la valorización efectuada por la Administración del aporte efectuado por los socios de la recurrente no es el correcto, en tal sentido, deberá realizar una nueva determinación del valor de mercado del aporte conforme con lo dispuesto en el numeral 1 del artículo 31° del Decreto Legislativo N° 774, es decir, atendiendo a las operaciones onerosas que la empresa realiza con terceros, por lo que procede revocar la resolución apelada en este extremo, debiendo la Administración emitir nuevo pronunciamiento.

3. Resoluciones de Determinación N° 054-003-0001170 a N° 054-003-0001174, N° 054-003-0001397 a N° 054-003-0001399, N° 054-003-0001404 a N° 054-003-0001412 – Pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de los ejercicios 1999 a 2001

El artículo 85° de la Ley del Impuesto a la Renta señala que los contribuyentes que obtengan rentas de tercera categoría abonarán con carácter de pago a cuenta del Impuesto a la Renta que en definitiva les corresponda por el ejercicio gravable, dentro de los plazos previstos por el Código Tributario, cuotas mensuales que determinarán con arreglo a alguno de los siguientes sistemas: a) Fijando la cuota sobre la base de aplicar a los ingresos netos obtenidos en el mes, el coeficiente resultante de dividir el monto del impuesto calculado correspondiente al ejercicio gravable anterior entre el total de los ingresos netos del mismo ejercicio, y para los pagos a cuenta por los periodos de enero y febrero se fijarán utilizando el coeficiente determinado en base al impuesto calculado e ingresos netos correspondientes al ejercicio precedente al anterior, y de no existir impuesto calculado en el ejercicio precedente al anterior se aplicará el método previsto en el inciso b) de este artículo, y en base a los resultados que arroje el balance del primer semestre del ejercicio gravable, los contribuyentes podrán modificar el coeficiente a que se refiere el primer párrafo de este inciso y, b) Aquéllos que inicien sus actividades en el ejercicio efectuarán sus pagos a cuenta fijando la cuota en el dos por ciento (2%) de los ingresos netos obtenidos en el mismo mes, debiendo también acogerse a este sistema quienes no hubieran obtenido renta imponible en el ejercicio anterior.

De la revisión de las resoluciones de determinación emitidas por pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de tercera categoría de los ejercicios 1999 a 2001, se aprecia que éstas fueron emitidas como consecuencia del reparo al diferimiento de ingresos y la modificación en la aplicación del saldo a favor realizada por la recurrente, la que a su vez fue modificada como consecuencia de

los reparos efectuados durante la fiscalización, a la determinación anual de dicho impuesto.

En cuanto al primer aspecto, corresponde mantener el diferimiento de ingresos conforme al análisis realizado en el punto 2.1 de la presente resolución, siendo que respecto a la modificación del saldo a favor éste dependerá de la reliquidación que efectúe la Administración Tributaria respecto del Impuesto a la Renta por los ejercicios 1999 a 2001.

4. Resoluciones de Multa N° 054-002-0002504 a N° 054-002-0002508 y N° 054-002-0002818

De acuerdo con lo dispuesto en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, constituyen infracciones relacionadas con el cumplimiento de las obligaciones tributarias, no incluir en las declaraciones ingresos, rentas, patrimonio, actos gravados o tributos retenidos o percibidos, o declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias que influyan en la determinación de la obligación tributaria.

Las Resoluciones de Multa N° 054-002-0002504 a N° 054-002-0002508 y N° 054-002-0002818, fueron emitidas por la comisión de la infracción prevista en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, calculada sobre el 50% del tributo omitido determinado en las Resoluciones de Determinación N° 054-003-0001170 a N° 054-003-0001174 y 054-003-0001475.

En la presente instancia, las referidas resoluciones han sido revocadas en el extremo referido al reparo al costo de ventas de los terrenos aportados y confirmadas respecto del reparo por diferimiento de ingresos, por lo que al haber sido determinadas en base al 50% del tributo omitido establecido en las citadas resoluciones de determinación, procede que la Administración efectúe la reliquidación de las indicadas resoluciones de multa, de ser el caso.

Con los vocales Espinoza Bassino y Queuña Díaz, e interviniendo como ponente la vocal Zelaya Vidal.

RESUELVE:

REVOCAR la Resolución de Intendencia N° 056-014-0000703/ SUNAT del 30 de setiembre de 2004, debiendo la Administración reliquidar la deuda de acuerdo con lo expuesto en la presente resolución.

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

Zelaya Vidal
VOCAL PRESIDENTA

Espinoza Bassino
VOCAL

Queuña Díaz
VOCAL

Castañeda Altamirano
Secretario Relator

COMENTARIO:

I. EL CASO EN CONTROVERSIA

Es materia de comentario la Resolución del Tribunal Fiscal N° 1203-2-2008 (en adelante "la Resolución"), la cual está referida esencialmente a dos reparos de la Administración Tributaria realizados a una empresa que se dedicaba al negocio de venta de terrenos, estos son, el diferimiento de ingresos devengados y el cálculo del costo de ventas. En esta oportunidad abordaremos el primer tema, dejando para nuestra próxima edición el segundo.

La controversia se centraba en establecer si se devengaron o no los ingresos afectos al Impuesto a la Renta (IR) por la venta de terrenos, ya que, durante los períodos fiscalizados, la contribuyente emitió boletas de venta por operaciones de compraventa en las que consignó la frase "inicial por venta de terreno ubicado en" o frases similares.

El apelante sostenía que de las escrituras de compraventa de los terrenos se podía verificar que el consentimiento de las partes recién se produjo con la firma de dichos documentos, momento en que debe considerarse que devengaron los ingresos, y no antes.

II. EL DEVENGADO EN LA VENTA DE TERRENOS

Como se sabe, para efectos tributarios, el devengado es un sistema de imputación de rentas y gastos recogido en los artículos 57° y siguientes de nuestra Ley del Impuesto a la Renta (LIR), aplicable esencialmente respecto de las rentas de tercera categoría.

En vista que dicho principio del devengado no está definido en la LIR ni en ninguna otra norma tributaria o de otro ámbito del Derecho, en el pasado se fue generando una interpretación de que ocurría el devengo al "momento en que nace un derecho a percibir una renta, o surja la obligación de pago, aunque finalmente no se perciba la misma". A partir de esa aseveración se habló de un devengado jurídico, el cual fue aplicado de manera simplista como política empresarial por muchos contribuyentes.

La noción de "devengado" tiene esencialmente una base contable, pues está reconocido expresamente y descrito en varias normas contables y financieras, siendo esencial para la preparación de los estados financieros, de tal manera que es utilizado para imputar los ingresos y los gastos a un ejercicio determinado. Así se ha reconocido más recientemente por la jurisprudencia del Tribunal Fiscal (TF), pues las directrices contables incorporan criterios expresos para aplicar el devengo en un negocio en marcha, considerando necesariamente el tipo de operación realizada o por realizarse.

En el Plan Contable General Empresarial (a utilizarse obligatoriamente a partir de 2010 y facultativamente desde 2009) se ha recogido lo señalado por las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) al establecerse que los efectos de las transacciones y demás sucesos se reconocen cuando ocurren (no cuando se recibe o paga dinero u otro equivalente de efectivo).

Ahora bien, en la Resolución, observamos que el TF ratifica la perspectiva de definir, para efectos del IR, a un ingreso devengado a partir de las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC), posición que compartimos.

En el caso, como se trataba de la venta de terrenos de una empresa dedicada a este negocio, correspondía verificar cuánto habían devengado estos ingresos ordinarios.

Cabe señalar que se reconoce un ingreso en el estado de resultados cuando ha surgido un incremento en los beneficios económicos futuros, relacionado con un incremento en los activos o un decremento en los pasivos, y además el importe del ingreso puede medirse con fiabilidad, siendo entonces que ello ocurre simultáneamente con el reconocimiento de incrementos de activos o decrementos de pasivos.

Vemos que el TF analiza si había diferimiento de ingresos, tal como consideraba la Administración Tributaria, pues había ocurrido que, en muchos casos y de manera previa a la suscripción de la minuta de compraventa, se efectuó el pago de la cuota inicial por la venta del terreno y, con ello, la emisión del comprobante de pago respectivo.

En la Resolución se indica que, al emitirse las boletas de venta por concepto de "cuota inicial", ya se ha determinado el bien objeto de la transacción, las partes intervinientes y el precio de la misma, situación que configuraba la realización de la compraventa del terreno, "siendo que a nivel contable, dicha operación permitía a la recurrente establecer el monto de sus ingresos y costos, y la certeza respecto a los beneficios de la transacción (máxime cuando tales pagos correspondía a montos mayores al 20% del precio total)".

Es decir, para el TF, la emisión de los comprobantes de pago por concepto de "cuota inicial" en la compraventa de los terrenos implicaban, además, "la compraventa de tales bienes, y por lo tanto, los ingresos generados por dichas operaciones se devengaban en ese momento, surgiendo la obligación de la recurrente de registrarlos y declararlos como ingreso, en tal sentido, se encuentra acreditado que se produjo el diferimiento de tales ingresos por lo que corresponde mantener el presente reparo".

Como se puede observar, se ha interpretado las normas contables sobre ingresos devengados tomando en cuenta la norma civil que determina el momento de la transferencia de propiedad de los inmuebles. Según el Código Civil, la sola obligación de enajenar un inmueble determinado hace al acreedor propietario de él, salvo disposición legal diferente o pacto en contrario.

Debe tenerse presente que se arriba a dicha conclusión atendiendo a la naturaleza del bien transferido, al caso que si la venta correspondiera a un bien mueble, el devengado del ingreso, bajo la perspectiva del TF, estaría supeditado a la tradición del bien y no bastaría el acuerdo de los contratantes o el pago de la cuota inicial ni la emisión del comprobante de pago; así, en este caso, la transferencia al comprador de los riesgos y ventajas de tipo significativo ocurría con la entrega del bien mueble, conforme se desprende de la RTF N° 3557-2-2004.

Ahora, si bien –conforme a la NIC 17– en la mayoría de los casos la transferencia de los riesgos y ventajas de la propiedad coincidirá con la transferencia de la titularidad legal o el traspaso de la posesión al comprador, puede ocurrir que ello tenga lugar en un momento diferente, de manera que es necesario determinar en cada caso concreto si con el pago de la cuota inicial de la venta de un inmueble se ha devengado o no el ingreso correspondiente para así imputar adecuadamente las rentas al ejercicio que correspondan. 