

CORTE SUPERIOR DE JUSTICIA DE LIMA
SÉTIMA SALA ESPECIALIZADA EN LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO CON
SUB ESPECIALIDAD EN TEMAS TRIBUTARIOS Y ADUANEROS

Expediente N° : 11929-2018
Demandante : PANIFICADORA BIMBO S.A.
Demandado : SUNAT Y TRIBUNAL FISCAL
Materia : NULIDAD DE RESOLUCIÓN ADMINISTRATIVA

RESOLUCIÓN N°15

Lima, veintinueve de setiembre
de dos mil veinte.-

SUMILLA.- *En ese sentido, si bien la Administración Tributaria goza de las facultades determinativa, fiscalizadora, recaudadora y sancionatoria, reconocidas en el Libro Segundo del TUO del Código Tributario, las mismas deben ejercerse dentro de los cuatro años en el caso de haberse presentado declaración jurada, conforme a lo establecido en el artículo 43° del citado Código, siendo que la inactividad determina que la Administración Tributaria se vea privada de las facultades que jurídicamente le correspondían, destacando que ello tiene su motivación en la protección del principio de seguridad jurídica¹, dado que por mandato legal se sanciona su negligencia al resultar irrazonable que el deudor tributario quede indefinidamente expuesto a la desidia sin certidumbre de solución, en consecuencia, y atendiendo a las particularidades del caso, se afirma que una vez transcurrido el plazo de prescripción para que se fiscalice la determinación de la obligación tributaria realizada por el contribuyente o para que se modifique o amplíe la determinación de la obligación tributaria efectuada por la propia Administración Tributaria, será imposible realizar un reexamen de los mismos, sea cual fuera el motivo, ya que dichas determinaciones procederán a surtir, de manera absoluta, efectos jurídicos vinculantes para ambos sujetos.*

VISTOS: con la constancia de vista de la causa que antecede y los expedientes administrativos electrónicos que se acompañan, interviniendo como ponente el señor Juez Superior Reyes Ramos. Es materia de grado la sentencia expedida mediante Resolución N° 9 de fecha 23 de mayo de 2020, de fojas 446 y siguientes del expediente virtual, que declaró fundada la demanda.

EXPRESIÓN DE AGRAVIOS.-

Mediante escrito de fojas 475 y siguientes, el codemandado Tribunal Fiscal plantea una pretensión impugnatoria revocatoria formulando los siguientes agravios:

¹ “Se trata de un valor superior contenido en el espíritu garantista de la Carta Fundamental, que se proyecta hacia todo el ordenamiento jurídico y busca asegurar al individuo una expectativa razonablemente fundada respecto de cuál será la actuación de los poderes públicos y, en general, de toda la colectividad, al desenvolverse dentro de los cauces del Derecho y la legalidad.” (fundamento 3 de la STC 0001-0003-2003-AI/TC).

Respecto del reparo al arrastre de la pérdida tributaria compensable de ejercicios anteriores

1. La A quo no ha tenido en cuenta que la Resolución de Determinación N° 012-003-0031100 fue emitida por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2008, como consecuencia del reparo al arrastre de la pérdida tributaria compensable de ejercicios anteriores, siendo que en sus Anexos indicó que dicho concepto era de S/. 23'673,775.00, debido a que: i) en virtud de la Declaración Jurada Rectificatoria del Impuesto a la Renta del ejercicio 2005, se ajustó la pérdida tributaria compensable fijada en la Resolución de Determinación N° 012-003-0026791, emitida por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2007 de S/. 24' 894,191.00 a S/. 23' 673,775.00, ii) había un desconocimiento parcial del saldo de la pérdida tributaria compensable de los ejercicios 2002 y 2003, al considerar para efecto de su cálculo como ingresos, a las rentas exoneradas percibidas durante dichos ejercicios, al amparo del artículo 50° de la Ley del Impuesto a la Renta, y el inciso c) del artículo 29° de su Reglamento.
2. La A quo no ha tenido en consideración que la Resolución del Tribunal Fiscal N° 3820-3-2017 confirmó la Resolución de Intendencia N° 0150140010 256, que declaró infundado el recurso de reclamación interpuesto contra la Resolución de Determinación N° 012-003-0026791, emitida por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2007, que determinó como reparo por arrastre de pérdidas compensable de ejercicios anteriores para aplicar al ejercicio siguiente la suma de S/. 24'894,191.00, por lo que correspondía emitir pronunciamiento en similar sentido², no obstante, dicho saldo fue ajustado como consecuencia de la Declaración Jurada Rectificatoria del Impuesto a la Renta del ejercicio 2005, presentada con posterioridad a la emisión de la citada Resolución de Determinación, en la que la demandante incrementó su renta neta, lo cual incidió en el arrastre de pérdidas.
3. Lo señalado por la demandante de que la intención de la Administración Tributaria al reliquidar la pérdida tributaria fue modificar los resultados tributarios de los ejercicios 2002 y 2003, pero que al encontrarse prescritos no podían ser modificados, no tiene ningún sustento legal ni fáctico, siendo que ha sido

² En esta línea, se agregó que si bien en la fiscalización realizada por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2008, la demandante reconoció en el resultado de un requerimiento como saldo de pérdidas no compensables del ejercicio 2002 la suma de S/. 31'621,324.00, en la Resolución de Determinación N° 012-003-0031100, emitida por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2008, se consideró como saldo de pérdidas no compensadas del ejercicio 2002 el importe de S/. 27'801,987.00, es decir, el mismo saldo que se indica en la Resolución de Determinación N° 012-003-0026791.

alegado y desestimado en el procedimiento en que se emitió la citada Resolución del Tribunal Fiscal N° 3820-3-2017 por los argumentos allí establecidos, por lo que en base a ello queda claro que la Administración Tributaria tenía la facultad de realizar el arrastre o compensación de los periodos anteriores prescritos a efectos de realizar la correcta determinación de un periodo no prescrito.

Respecto a los intereses devengados por los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de los periodos julio a diciembre de 2008

4. La *A quo* no ha tenido en cuenta que las Resoluciones de Determinación N° 012-0031101 a 012-003-0031106 fueron emitidas por los intereses devengados por los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta del periodo julio a diciembre de 2008 y que según sus anexos la demandante aceptó los reparos a las bases imponibles efectuadas por la Administración Tributaria, mediante la presentación de Declaraciones Rectificadoras.
5. El Tribunal Fiscal confirmó que las pérdidas arrastrables de los ejercicios anteriores ascendían a S/. 23'673,775.00, por lo que resulta arreglado a ley que la Administración Tributaria, a fin de determinar el coeficiente, haya considerado en el balance al 30 de junio de 2008 un importe ascendente a 06/12 de las citadas pérdidas, siendo así, la determinación de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de julio a diciembre de 2008 se encuentra conforme al artículo 54° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta.
6. La *A quo* no ha tenido en consideración que el periodo fiscalizado es el Impuesto a la Renta de julio a diciembre de 2008, por lo que claramente la Administración Tributaria tenía la facultad de realizar arrastre o compensación de los periodos anteriores prescritos a efectos de realizar la correcta determinación de un periodo no prescrito.

Respecto a las multas

7. La *A quo* no ha tenido en cuenta que la modificación de la información que sirvió de base para la determinación de los pagos a cuenta, genera una modificación de la base del cálculo del coeficiente utilizado, lo que a su vez origina que no se declare el monto debido sino uno inferior como pago a cuenta, incurriéndose en la comisión de la infracción del numeral 1) del artículo 178° del TUO del Código Tributario, por tanto, en este caso, está acreditada la comisión de la infracción por parte de la demandante, ya que la declaración jurada presentada no contiene datos correctos de los pagos a cuenta, lo cual se sustenta en las Resoluciones de Determinación N° 012-003-0031101 a 012-003-0031106.

Mediante escrito de fojas 489 y siguientes, la codemandada SUNAT plantea una pretensión impugnatoria revocatoria formulando los siguientes agravios:

Respecto del reparo al arrastre de la pérdida tributaria compensable de ejercicios anteriores:

8. La A quo no ha tenido en consideración que la Administración Tributaria producto de la fiscalización efectuada respecto de sus obligaciones tributarias del ejercicio 2008, si podía observar y modificar el saldo a favor que el contribuyente arrastro a dicho ejercicio, si este fue errado por no aplicar la ley, por tanto, si se puede reparar ese extremo y realizar el reajuste a las pérdidas declaradas conforme el artículo 50° de la Ley del Impuesto a la Renta y el artículo 29° de su Reglamento. Por otro lado, señaló que, en base a estas mismas normas, la Administración Tributaria consideró como pérdida neta compensable al total de rentas neta consignadas y las rentas exoneradas que el propio contribuyente reconoció tener según su declaración jurada, es decir, no modificó monto alguno.
9. La A quo acogió el criterio de la demandante que consideró que el monto de la pérdida neta compensable para los ejercicios siguientes es la correspondiente a la pérdida del ejercicio sin efectuar el ajuste correspondiente por concepto de rentas exoneradas (contrario a las normas acotadas) y cuestionó el ajuste del arrastre de pérdidas efectuada por la Administración Tributaria, como si hubiese hecho una nueva fiscalización o determinación de un periodo prescrito, vulnerando su derecho a la seguridad jurídica, al modificar sin procedimiento de fiscalización el monto de pérdida compensable de los ejercicios 2002 y 2003, los cuales fueron arrastrados al ejercicio 2008.
10. Tal criterio es errado, puesto que lo que ha efectuado la Administración Tributaria es el reajuste del saldo a favor arrastrado al ejercicio 2008 de conformidad con el artículo 50° de la Ley del Impuesto a la Renta, ya que el monto arrastrado por la demandante era incorrecto, según su propia Declaración Jurada y Declaración Jurada Rectificatoria, lo cual no implica que se esté volviendo a fiscalizar un ejercicio ya prescrito (2002 y 2003) ni que se esté determinando una nueva obligación tributaria, en otras palabras, se partió del monto consignado por la demandante como pérdida no compensable y renta exonerada para determinar el saldo arrastrable al ejercicio 2008, por esta razón, no se ha vulnerado los artículos 43° y 75° del TUO del Código Tributario ni el principio de seguridad jurídica.

Respecto a los intereses devengados por los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de los periodos julio a diciembre de 2008

11. Lo señalado anteriormente, repercutirá en lo dilucidado como segunda pretensión principal, relacionado a los intereses devengados por los pagos a cuenta del impuesto a la renta de los periodos de julio a diciembre de 2008, ya que se efectuaron a causa de que la Administración Tributaria no consideró la pérdida arrastrable declarada por la demandante por los ejercicios 2002 y 2003.

Respecto a la prescripción

12. El artículo 43° del Código Tributario señala que lo que prescribe es la acción para determinar la obligación tributaria, la acción para exigir su pago y la acción para aplicar sanciones, es decir, no indica que opere sobre la declaración jurada tributaria que presenta el contribuyente ni sobre el ejercicio gravable de un tributo, tampoco existe expresión alguna de la que se pueda derivar tales posibilidades, por lo que esta Interpretación gramatical es razonable y se ve confirmada por:

12.1 Una interpretación sistemática apoyada en otras normas jurídicas, tales como: el artículo IX Título Preliminar y el artículo 43° del Código Tributario, los artículos 1983°, 1989° y 2003° del Código Civil .

12.2 La jurisprudencia del Tribunal Constitucional, tales como: STC N° 2025-2002-AA/TC fundamento 3, STC N° 646-2003-AA/TC fundamento 1 y STC N° 4164-2010-PA/TC fundamento 7.

12.3 La jurisprudencia de la Corte Suprema, tales como: Casación N° 823-2014-Lima fundamento 5 y Casación N° 12754-2014-Lima fundamento 5 y 6.

12.4 La doctrina especializada como la sustentada por Luis Hernández Berenguel.

Admitir lo contrario, sería tanto como decir que la prescripción en materia tributaria no solo extingue la acción, sino también el derecho, vale decir, la situación jurídico-económica u obligación tributaria que la subyace, entonces, si el derecho o la situación jurídico económico no prescribe tampoco la declaración jurada tributaria que presenta un contribuyente ni el ejercicio gravable de un tributo.

13. De la interpretación sistemática de los dispositivos del Código Tributario, la Ley del Impuesto a la Renta y su Reglamento, así como de la jurisprudencia tributaria, se advierte que la facultad de la Administración Tributaria para determinar la obligación tributaria del ejercicio 2008 no se encontraba prescrita,

por lo que podía y debía considerar el correcto importe por pérdidas tributarias no compensadas de ejercicios anteriores para reliquidar el saldo por dicho concepto, puesto que la demandante al considerar el importe por rentas exoneradas había establecido un importe que no se condice con el ordenamiento legal, sin que ello signifique que se haya realizado una nueva fiscalización del Impuesto a la Renta del 2002 o una fiscalización del Impuesto a la Renta del 2003 y menos vulnerado la institución de la prescripción, como erradamente concluye la recurrida.

FUNDAMENTOS:

PRIMERO: De conformidad con lo dispuesto en la Primera Disposición Final del Decreto Supremo N° 013-2008-JUS, que aprueba el Texto Único Ordenado de la Ley N° 27584, Ley que Regula el Proceso Contencioso Administrativo, modificado por el Decreto Legislativo N° 1067, resultan de aplicación supletoria las normas previstas en el Código Procesal Civil.

SEGUNDO: El artículo 364° del Código Procesal Civil, establece que el recurso de apelación tiene por objeto que el órgano jurisdiccional superior examine, a solicitud de la parte, o de tercero legitimado, la resolución que le produzca agravio con el propósito de sea anulada o revocada, total o parcialmente. De igual forma, el artículo 370° del Código Adjetivo citado, prescribe que la competencia del Juez Superior, está limitada a resolver sobre los agravios expresados en la apelación, estando impedido de ir más allá de lo denunciado o fundamentar la decisión en hechos no invocados. Bajo este mismo contexto, Ledesma Narváez comentando el artículo 370° del Código Procesal Civil, señala: *“El artículo en comentario regula la limitación de la competencia del Juez superior frente a la apelación. Esta limitación lleva a que sólo se pronuncie sobre los agravios que la sentencia recurrida le ha causado al apelante. El agravio es la medida de la apelación (...)”*. Por consiguiente, en virtud de esta disposición legal, el órgano revisor debe circunscribirse únicamente a efectuar el análisis de la resolución recurrida y a absolver sólo los agravios contenidos en los escritos de su propósito.

TERCERO: La demanda persigue como:

3.1 Primera Pretensión Principal: Se declare la nulidad de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 5790-9-2018, de la Resolución de Intendencia N° 015-014-0010619 y de la Resolución de Determinación N° 012- 003-0031100, relativa al Impuesto a la Renta de 2008.

3.1.1 Primera Pretensión Accesorio: Se ordene a la Administración Tributaria y/o a cualquier funcionario de ésta, que para la determinación de la pérdida arrastrable del ejercicio 2008:

- i) Considere el Saldo a Favor del Impuesto a la Renta del ejercicio 2002 establecido en la Declaración Jurada Rectificatoria de dicho tributo y periodo, debido a que el Impuesto a la Renta del ejercicio 2002 fue fiscalizado y aceptado por la demandante y en consecuencia se encontraba cerrado.
- ii) No modifique el Saldo a favor del Impuesto a la Renta del ejercicio 2003, determinado por la demandante, debido a que operó la prescripción respecto de la facultad de determinación de la autoridad tributaria para dicho tributo y periodo.

3.1.2 Segunda Pretensión Accesorio: Se ordene a la autoridad tributaria y/o cualquier funcionario de ésta que devuelva todos los montos pagados en virtud del valor descrito en el numeral 3.1 precedente.

3.2 Segunda Pretensión Principal: Se declare la nulidad de las mencionadas Resolución del Tribunal Fiscal y Resolución de Intendencia, de las Resoluciones de Determinación N° 012-003-0031101 a N° 012-003-00 31106, relativas a los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de julio a diciembre de 2008, y de las Resoluciones de Multa N° 012-002-0019789 a N° 012-0 02-0019794, emitidas por la infracción tipificada en el numeral 1) del artículo 178° del Código Tributario y relativas a los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de julio a diciembre de 2008.

3.2.1 Primera Pretensión Accesorio: Se ordene a la Administración Tributaria y/o cualquier funcionario de ésta que devuelva todos los montos pagados en virtud de los valores descritos en el numeral 3.2 precedente.

3.3 Pretensión Subordinada a la Primera y Segunda Pretensión Principal:

3.3.1 Se declare la nulidad de las mencionadas Resolución del Tribunal Fiscal y Resolución de Intendencia, en el extremo que confirmaron las Resoluciones de Multa, emitidas por la infracción tipificada por el numeral 1) del artículo 178° del Código Tributario y relativas a los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de 2008, así como éstas.

3.3.2 Se declare la inaplicación de los intereses moratorios devengados durante el plazo en exceso en que incurrieron los codemandados para resolver los recursos impugnatorios correspondientes.

3.4 Primera Pretensión Accesorio a la Pretensión Subordinada: Se ordene a la autoridad tributaria o a cualquier funcionario de ésta que:

3.4.1 Devuelva, de ser el caso, todos los montos pagados en razón de las Resoluciones de Multa, emitidas por la infracción tipificada en el numeral 1) del artículo 178° del Código Tributario y relativos a los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de 2008.

3.4.2 Devuelva, de ser el caso, todos los montos pagados en razón de los intereses moratorios devengados durante el plazo en exceso en que incurrieron los codemandados para resolver los recursos impugnatorios que dieron origen al presente proceso judicial.

CUARTO: ANTECEDENTES.

1. La Administración Tributaria mediante Orden de fiscalización N° 100011307960 y Carta de Presentación N° 100011307960-01-SUNAT de fecha 7 de enero de 2010 y el Requerimiento N° 0122100001248 de fecha 13 de julio de 2010, comunicó a la ahora demandante el inicio del procedimiento de fiscalización definitiva del Impuesto a la Renta de Tercera Categoría del periodo enero a diciembre del ejercicio 2008, posteriormente, se emitieron entre otros los Requerimientos N° 0222140007258 y N° 0222140010162.
2. Producto de la fiscalización, se emitieron la Resolución de Determinación N° 012-003-0031100, por el Impuesto a la Renta de Tercera Categoría correspondiente al ejercicio gravable 2008, las Resoluciones de Determinación N° 012-003-0031101 a N° 012-003-0031106, por concepto de pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de Tercera Categoría de los periodos tributarios de julio a diciembre de 2008, y las Resoluciones de Multa N° 012-002-0019789 a N° 012-002-0019794, por la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1) del artículo 178° del TUO del Código Tributario.
3. Posteriormente, la ahora demandante interpuso recurso de reclamación con fecha 10 de agosto de 2012, ampliado con escrito de fecha 10 de setiembre de 2012, el cual fue declarado infundado por Resolución de Intendencia N° 0150140010619 de fecha 31 de enero de 2013, que incluye el Informe N° 01-2013-SUNAT-2H3400-ECHA.
4. Finalmente, la ahora demandante interpuso recurso de apelación con fecha 15 de marzo de 2013, el cual fue resuelto por la Resolución del Tribunal Fiscal N° 5790-9-2018 de fecha 1 de agosto de 2018, que resolvió confirmar la apelada; dando por agotada la vía administrativa.

QUINTO: Conforme lo expresado en la demanda, de los agravios formulados en los recursos de apelación y los antecedentes administrativos, se desprende que para absolver el grado se debe dilucidar principalmente si resultaba correcto que la Administración Tributaria efectuara el arrastre de la pérdida neta compensable de ejercicios anteriores aplicada en el ejercicio 2008, realizando un ajuste en las pérdidas declaradas en los ejercicios gravables 2002 y 2003 por concepto de ingresos exonerados, o si por el contrario ello no era factible porque había operado la prescripción de la facultad de la Administración Tributaria para determinar la obligación tributaria y su cobro respecto a los ejercicios gravables 2002 y 2003, como sostienen la demandante y la *A-quo*; ello a efectos de determinar si la Resolución del Tribunal Fiscal N° 5790-9-2018 de fecha 1 de agosto de 2018, adolece o no de causal de nulidad según lo previsto en el artículo 10° de la Ley N° 27444.

SEXTO: Entre la normativa aplicable, por temporalidad, tenemos al Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado mediante Decreto Supremo N° 135-99-EF, que establece:

"Artículo 43.- PLAZOS DE PRESCRIPCIÓN

La acción de la Administración Tributaria para determinar la obligación tributaria, así como la acción para exigir su pago y aplicar sanciones prescribe a los cuatro (4) años, y a los seis (6) años para quienes no hayan presentado la declaración respectiva. (...)."

"Artículo 59.- DETERMINACION DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA

Por el acto de la determinación de la obligación tributaria:

- a) El deudor tributario verifica la realización del hecho generador de la obligación tributaria, señala la base imponible y la cuantía del tributo.***
- b) La Administración Tributaria verifica la realización del hecho generador de la obligación tributaria, identifica al deudor tributario, señala la base imponible y la cuantía del tributo."***

"Artículo 61.- FISCALIZACION O VERIFICACION DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA EFECTUADA POR EL DEUDOR TRIBUTARIO

La determinación de la obligación tributaria efectuada por el deudor tributario está sujeta a fiscalización o verificación por la Administración Tributaria, la que podrá modificarla cuando constate la omisión o inexactitud en la información proporcionada, emitiendo la Resolución de Determinación, Orden de Pago o Resolución de Multa."

"Artículo 63.- DETERMINACION DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA SOBRE BASE CIERTA Y PRESUNTA

Durante el período de prescripción, la Administración Tributaria podrá determinar la obligación tributaria considerando las bases siguientes: (...)."

"Artículo 75.- RESULTADOS DE LA FISCALIZACION O VERIFICACION

Concluido el proceso de fiscalización o verificación, la Administración Tributaria emitirá la correspondiente Resolución de Determinación, Resolución de Multa u Orden de Pago, si fuera el caso.

No obstante, previamente a la emisión de las resoluciones referidas en el párrafo anterior, la Administración Tributaria podrá comunicar sus conclusiones a los contribuyentes, indicándoles expresamente las observaciones formuladas y, cuando corresponda, las infracciones que se les imputan, siempre que a su juicio la complejidad del caso tratado lo justifique. (...)"

"Artículo 76.- RESOLUCIÓN DE DETERMINACIÓN

La Resolución de Determinación es el acto por el cual la Administración Tributaria pone en conocimiento del deudor tributario el resultado de su labor destinada a controlar el cumplimiento de las obligaciones tributarias, y establece la existencia del crédito o de la deuda tributaria."

(resaltado nuestro)

Asimismo, el TUO de la Ley del Impuesto a la Renta aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF, modificado por el Decreto Legislativo N° 970, señala que:

"Artículo 50.- Los contribuyentes domiciliados en el país podrán compensar la pérdida neta total de tercera categoría de fuente peruana que registren en un ejercicio gravable, con arreglo a alguno de los siguientes sistemas:

a) Compensar la pérdida neta total de tercera categoría de fuente peruana que registren en un ejercicio gravable imputándola año a año, hasta agotar su importe, a las rentas netas de tercera categoría que obtengan en los 4 (cuatro) ejercicios inmediatos posteriores computados a partir del ejercicio siguiente al de su generación. El saldo que no resulte compensado una vez transcurrido ese lapso, no podrá computarse en los ejercicios siguientes.

b) Compensar la pérdida neta total de tercera categoría de fuente peruana que registren en un ejercicio gravable imputándola año a año, hasta agotar su importe, al cincuenta por ciento (50%) de las rentas netas de tercera categoría que obtengan en los ejercicios inmediatos posteriores.

En ambos sistemas, los contribuyentes que obtengan rentas exoneradas deberán considerar entre los ingresos a dichas rentas a fin de determinar la pérdida neta compensable. (...)"

En esa línea, el Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 122-94, sustituido por el Decreto Supremo N° 134, indica que:

"Artículo 29º.- COMPENSACIÓN DE PERDIDAS DE TERCERA CATEGORIA

Para efectos de la aplicación del Artículo 50º de la Ley, se tendrán en cuenta las siguientes disposiciones:

(...)

c) Rentas exoneradas

Los contribuyentes que obtengan rentas exoneradas en el ejercicio deberán considerarlas a fin de reducir la pérdida del mismo ejercicio.

En caso que el contribuyente no arroje pérdidas por el ejercicio y solo cuente con pérdidas netas compensables de ejercicios anteriores, las rentas exoneradas no afectarán estas últimas pérdidas.

La pérdida neta compensable del ejercicio estará conformada por las pérdidas del ejercicio reducidas por los importes señalados en el primer párrafo, en su caso, y las pérdidas netas compensables de ejercicios anteriores, de existir.

(resaltados nuestro)

SÉTIMO: De una interpretación sistemática de los artículos 43°, 59°, 61°, 63° y 76° del TUO del Código Tributario precitado, queda claro que el acto de determinación de la obligación tributaria debe realizarse dentro del período de prescripción y puede ser efectuada por el deudor tributario o por la Administración Tributaria, identificándose en ambos casos la realización del hecho generador de la obligación tributaria, el deudor tributario, la base imponible y la **cuantía del tributo**, entendiéndose que este último aspecto comprende establecer el **monto a pagar**, el mismo que se determina luego de aplicar el crédito que existiera a favor del contribuyente, se trata entonces de un **monto definitivo**; de modo que si el mencionado crédito cubre en su totalidad el monto del Impuesto a la Renta inicialmente establecido, no corresponde efectuar pago alguno en el ejercicio correspondiente, sin que tenga injerencia el hecho que el contribuyente haya efectuado la determinación de la obligación tributaria pues la Administración Tributaria tiene expedita la facultad de modificarla, ya sea a través de la verificación o fiscalización, siempre que se cumpla con los parámetros establecidos legalmente, esto es, plazos, formalidades, entre otros; en consecuencia, la determinación de la obligación tributaria por Impuesto a la Renta no solo se circunscribe a establecer el monto del impuesto o la pérdida en el ejercicio (impuesto resultante) sino también fijar el monto a pagar, siendo que este criterio ha sido compartido por el Tribunal Constitucional en el fundamento 7 de la STC N° 00955-2012-AA/TC, que señala: "(...). **La determinación de la obligación tributaria** (en el presente caso aduanera) **se limita a establecer cuál es el monto adeudado**, mientras que el procedimiento de ejecución coactiva se utiliza para ejecutar lo resuelto en el procedimiento de determinación de la deuda. (...)" (resaltado nuestro)

En esa línea, sobre los efectos jurídicos de la determinación de la obligación tributaria se cita a Lay Lozano³ quien sostiene: *"En general, la descripción de la situación jurídica realizada por el obligado en el acto de la determinación se tiene por cierta*

³ Jorge Antonio Lay Lozano. "Determinación de la obligación tributaria: el problema de la transversalidad de la determinación de la obligación en las relaciones jurídicas públicas y privadas". Revista Lex N°18. Lima: 2016, pp. 275 - 276

provisionalmente (presunción relativa de verdad). **Adquiere el carácter de verdad incuestionable si la administración no la modifica mediante resolución firme dentro del plazo de prescripción** (de la acción del fisco para determinar la obligación tributaria, (...)). Específicamente, la determinación por el obligado tiene fuerza vinculante en los supuestos que la ley prevé. Esa vinculación puede operar respecto del propio obligado como de la Administración, según los casos: *Tiene fuerza vinculante para el sujeto en tanto se determine una obligación a su cargo vencida y pendiente de pago. (...). * **Tiene fuerza vinculante para la Administración en diversos supuestos.** Por ejemplo: -(...) - **Cuando se determinan pérdidas arrastrables.** (...). En todos los casos, los efectos se producen por ministerio de la ley y no en razón de la voluntad del sujeto. La modificación de la declaración propuesta por el administrado u obligado tiene plena vigencia y goza de absoluta eficacia jurídica, siempre y cuando no sea modificada por la determinación firme de la Administración, (...), o no sea objeto de sustitución o rectificación por el propio sujeto (...)" (resaltado nuestro).

Aunado a ello, cuando el artículo 43° del TUO del Código Tributario precitado señala que "La acción de la Administración Tributaria para determinar la obligación tributaria, así como la acción para exigir su pago y aplicar sanciones prescribe a los cuatro (4) años (...)", implica que transcurrido dicho plazo ya no se podrá modificar la determinación de la obligación tributaria, que incluye la cuantía del tributo, efectuada por el deudor tributario, en similar sentido, en el fundamento 7 de la STC N° 04164-2010-PA/TC, se sostiene que: "7. Debe entenderse entonces que, de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 43.º del Código Tributario, con la prescripción se extingue la acción de la administración tributaria para **determinar la obligación**, la acción para **exigir su pago y aplicar sanciones** [...]. Es decir, se hace responsable ante la despreocupación de la administración tributaria para exigir su derecho durante un lapso determinado de tiempo, constituyéndose en una institución jurídica que se fundamenta en los principios de seguridad jurídica y capacidad contributiva, entendiéndose que no procede ninguna retención o cobro por parte de la administración ante su operatividad." (resaltado nuestro).

En ese sentido, si bien la Administración Tributaria goza de las facultades determinativa, fiscalizadora, recaudadora y sancionatoria, reconocidas en el Libro Segundo del TUO del Código Tributario, las mismas deben ejercerse dentro de los cuatro años en el caso de haberse presentado declaración jurada, conforme a lo

establecido en el artículo 43° del citado Código, siendo que la inactividad determina que la Administración Tributaria se vea privada de las facultades que jurídicamente le correspondían, destacando que ello tiene su motivación en la protección del principio de seguridad jurídica⁴, dado que por mandato legal se sanciona su negligencia al resultar irrazonable que el deudor tributario quede indefinidamente expuesto a la desidia sin certidumbre de solución, en consecuencia, y atendiendo a las particularidades del caso, se afirma que una vez transcurrido el plazo de prescripción para que se fiscalice la determinación de la obligación tributaria realizada por el contribuyente o para que se modifique o amplíe la determinación de la obligación tributaria efectuada por la propia Administración Tributaria, será imposible realizar un reexamen de los mismos, sea cual fuera el motivo, ya que dichas determinaciones procederán a surtir, de manera absoluta, efectos jurídicos vinculantes para ambos sujetos.

OCTAVO: En el presente caso se realizó una fiscalización del Impuesto a la Renta de Tercera Categoría del ejercicio 2008, reparándose, entre otros, la pérdida tributaria arrastrada de ejercicios anteriores, debido a que la pérdida tributaria compensable de los ejercicios 2002 (ejercicio fiscalizado prescrito) y 2003 (ejercicio no fiscalizado prescrito) habían considerado para su cálculo como ingresos a las rentas exoneradas percibidas durante dichos años cuando en realidad debían ser descontadas, de conformidad con el artículo 50° de la Ley del Impuesto a la Renta y el artículo 29° de su Reglamento.

Asimismo, se debe mencionar que los únicos argumentos vertidos en sede administrativa que se repiten congruentemente en los escritos de contestación de demanda y en los recursos de apelación son: i) que se tiene que resolver en similar sentido que la Resolución del Tribunal Fiscal N° 38 20-3-2017, que ratificó el reparo a la pérdida tributaria arrastrada de ejercicios anteriores, en la fiscalización del Impuesto a la Renta de Tercera Categoría del ejercicio 2007, por los fundamentos señalados en el párrafo precedente, y ii) que es posible verificar y/o corregir y/o ajustar errores de periodos prescritos para determinar la obligación tributaria de un periodo no prescrito.

⁴ “Se trata de un valor superior contenido en el espíritu garantista de la Carta Fundamental, que se proyecta hacia todo el ordenamiento jurídico y busca asegurar al individuo una expectativa razonablemente fundada respecto de cuál será la actuación de los poderes públicos y, en general, de toda la colectividad, al desenvolverse dentro de los cauces del Derecho y la legalidad.” (fundamento 3 de la STC 0001-0003-2003-AI/TC).

NOVENO: En relación al punto i), se precisa que en el Expediente Judicial N° 10869 - 2017 se emitió sentencia con fecha 31 de octubre de 2018 declarando fundada la demanda, en consecuencia, se dispuso la nulidad de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 3820-3-2017 sólo en el extremo referido al arrastre de la pérdida tributaria compensable de ejercicios anteriores determinado respecto de la fiscalización del Impuesto a la Renta de Tercera Categoría del ejercicio 2007, y se ordenó a la Administración Tributaria que para su cálculo considere el saldo a favor del Impuesto a la Renta de los ejercicios 2002 y 2003 tal como fueron consignados en las declaraciones, sin modificarlos ni ajustarlos.

Asimismo, se añade que esta Sala Superior a través de la sentencia de vista de fecha 9 de mayo de 2019 ha confirmado la mencionada sentencia, encontrándose pendiente de resolver el recurso de casación interpuesto por los codemandados, por esa razón, y estando que la Resolución del Tribunal Fiscal N° 57 90-9-2018 se sustenta en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 3820-3-2017 que sostiene que es posible ajustar el saldo a favor del Impuesto a la Renta de los ejercicios 2002 y 2003 a fin de determinar el arrastre por pérdidas tributarias de ejercicios anteriores para un periodo no prescrito, resulta correcto asumir que si judicialmente se ha declarado la nulidad de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 3820-3-2017 también corresponde que se declare la nulidad de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 579 0-9-2018, lo que deberá tenerse en cuenta en lo sucesivo.

DÉCIMO: En cuanto al punto ii), se indica que la Sala de Derecho Constitucional y Social Permanente de la Corte Suprema de Justicia de la República, emitió con votación unánime, la Casación N° 1136-2009-LIMA, señalando respecto a este argumento, en un caso similar, lo siguiente: *"Tercero: (...) En lo que respecta a dicho argumento **queda claro que la llamada verificación de operaciones de ejercicios prescritos no es otra cosa que pretender fiscalizar los mismos.** (...). Séptimo: Que, lo expresado en el considerando precedente se ha dejado claramente establecido en los considerandos tercero y cuarto de la presente resolución, es decir, que el actuar de las entidades recurrentes en la resolución sub-litis vulnera la autoridad de la cosa juzgada que contiene el Laudo Arbitral (...) **por lo que resulta correcta la interpretación realizada por la Sala Suprema revisora del artículo 43 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, dado que la reapertura de una nueva fiscalización, por un período ya fiscalizado, debería hacerse dentro del plazo de prescripción y no fuera de este como ha ocurrido en el presente caso,***

siendo esta una interpretación correcta del tantas veces citado artículo; respecto del caso concreto, básicamente por el mérito del Laudo Arbitral." (resaltado nuestro).

Asimismo, se cita a Medrano Cornejo⁵, quien sostiene que: *"Si respecto del ejercicio (1) ha prescrito el derecho de la Administración a fiscalizar al contribuyente, puede considerarse que ella no está facultada para solicitar la documentación referida al mismo, aun cuando se afirme que solo se pretende analizar un periodo que todavía se encuentra abierto. La razón para ello es obvia: la Administración Tributaria contó con el tiempo necesario, previsto en la ley, para revisar y eventualmente impugnar aquellas operaciones realizadas por la empresa durante el año (1). Si no se efectuó la fiscalización o, habiéndose realizado no dio lugar a reparos, debe asumirse que quedó firme el derecho del contribuyente a considerar inmodificable tanto la renta declarada en dicho ejercicio como los factores que sirvieron para determinarla, incluyendo la deducción de los gastos contabilizados. Lo contrario significaría violentar la seguridad jurídica pues, por vía indirecta, la Administración estaría atribuyéndose la facultad de impugnar hechos que son legalmente irrevisables en razón del transcurso del tiempo".*

Por lo expuesto, se precisa que en este caso no se ha cuestionado que la Administración Tributaria fiscalizó el ejercicio 2002 sin advertir el error que ahora alega en cuanto a las rentas exoneradas y que no fiscalizó el ejercicio 2003, encontrándose a la fecha ambos periodos prescritos, siendo así, se considera que los montos fijados en estos ejercicios en relación al arrastre de pérdidas tributarias no compensadas son absolutos y firmes, por lo que surten efectos jurídicos vinculantes para todos los sujetos involucrados, siendo imposible verificarlos, corregirlos, modificarlos o ajustarlos, de lo contrario, se afectaría el principio de seguridad jurídica, en consecuencia, se desestima que en mérito a que la fiscalización del ejercicio 2008 no ha prescrito sea posible reexaminar o reajustar periodos anteriores prescritos con el objeto de realizar correctamente la determinación de la obligación tributaria respecto a dicho periodo no prescrito.

DÉCIMO PRIMERO: En el *primer, segundo, tercer y décimo tercer agravio* se señala en resumen que la *A quo* no ha tenido en cuenta que de una interpretación sistemática de las normas y jurisprudencia tributaria se determina que la Administración Tributaria tenía la facultad de realizar el arrastre de los periodos prescritos 2002 y 2003 a efectos

⁵ Artículo Límites a la fiscalización: prescripción e intangibilidad de las acotaciones anotadas.
file:///C:/Users/pjudicial/Downloads/12406-49348-1-PB.pdf

de realizar la correcta determinación del periodo no prescrito 2008, que es el periodo sujeto a fiscalización; que los montos consignados en la Resolución de Determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2008 son los mismos que los de la Resolución de Determinación N° 012-003-0026791, ya que fue confirmada por la Resolución de Intendencia N° 0150140010256 y la Resolución del Tribunal Fiscal N° 3820-3-2017, siendo que en la misma se desestimó el argumento de que pretendía modificar los resultados tributarios de los ejercicios 2002 y 2003; que el saldo fue ajustado como consecuencia de la Declaración Jurada Rectificatoria del Impuesto a la Renta del ejercicio 2005; que los ejercicios 2002 y 2003 consideraron para su cálculo como ingresos a las rentas exoneradas percibidas durante dichos ejercicios, cuando ello no correspondía; y que el reajuste efectuado no significa que se haya realizado una nueva fiscalización del Impuesto a la Renta del ejercicio 2002 o una fiscalización del Impuesto a la Renta del ejercicio 2003, y menos vulnerado la institución de la prescripción.

Al respecto, de conformidad con el noveno considerando se precisa que la Resolución del Tribunal Fiscal N° 5790-9-2018 se sustenta en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 3820-3-2017 en el extremo que ajustó el saldo a favor del Impuesto a la Renta de los ejercicios 2002 y 2003 para determinar el arrastre de pérdidas tributarias de ejercicios anteriores para periodos no prescritos; siendo que a la fecha este Colegiado ha confirmado la sentencia emitida en el Expediente Judicial N° 10869-2017, que declaró fundada la demanda, en consecuencia, declaró la nulidad de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 3820-3-2017 y ordenó a la Administración Tributaria que para determinar el arrastre por pérdidas tributarias de ejercicios anteriores debía considerar el saldo a favor del Impuesto a la Renta de los ejercicios 2002 y 2003 tal como fueron consignados en las declaraciones, sin modificarlos ni ajustarlos; en ese sentido, se determina que siguiendo dicho criterio corresponde se declare la nulidad de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 5790-9-2018, materia de impugnación.

Asimismo, se añade que en el séptimo y décimo considerando se ha establecido que no es posible modificar, verificar, corregir o ajustar criterios que sirvieron de base para establecer el monto del impuesto o las pérdidas tributarias de ejercicios prescritos, puesto que ello quebrantaría el principio de seguridad jurídica, más aún cuando en este caso no es materia de cuestionamiento el hecho de que la Administración Tributaria fiscalizó el ejercicio del 2002 y no fiscalizó el ejercicio 2003, en relación a la observación de que el concepto de arrastre de pérdidas estuvo considerando como

ingresos a las rentas exoneradas, cuando ello no correspondía, por otro lado, se precisa que no es materia de controversia el hecho de que se presentó una Declaración Jurada Rectificatoria del Impuesto a la Renta del ejercicio 2005, en consecuencia, se desestiman estos agravios.

DÉCIMO SEGUNDO: En el *cuarto, quinto, sexto y décimo primer agravio* se señala en resumen que la A-quo no ha tenido en cuenta que las Resoluciones de Determinación N° 012-0031101 a N° 012-003-0031106 fueron emitidas por los intereses devengados por los pagos cuanta del Impuesto a la Renta de los periodos de julio a diciembre de 2008 y que según sus anexos la demandante aceptó los reparos a las bases imponibles efectuadas por la Administración Tributaria, mediante la presentación de Declaraciones Rectificadoras, asimismo, que es posible realizar arrastre o compensación de los periodos anteriores prescritos a efectos de realizar la correcta determinación de un periodo no prescrito; el Tribunal Fiscal confirmó que las pérdidas arrastrables de los ejercicios anteriores ascendían a S/. 23'673,775.00, por lo que resulta arreglado a ley que la Administración Tributaria, a fin de determinar el coeficiente, haya considerado en el balance al 30 de junio de 2008 un importe ascendente a 06/12 de las citadas pérdidas, siendo así, la determinación de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de julio a diciembre de 2008 se encuentra conforme al artículo 54° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta; que lo indicado en torno al reparo al arrastre de la pérdida tributaria compensable de ejercicios anteriores repercutirá en este extremo, ya que se efectuaron a causa de que la Administración Tributaria no consideró la pérdida arrastrable declarada por la demandante por los ejercicios 2002 y 2003.

Al respecto, se precisa que la demandante en sede administrativa a través de su recurso de reclamación de fecha 10 de agosto de 2012 (fojas 42 EA-T11) ampliado con fecha 10 de setiembre de 2012 (fojas 256 a 263 EA-T12) delimitó la controversia en relación a este extremo, al sostener lo siguiente: *“(...) en lo que concierne a la modificación de la pérdida tributaria del ejercicio 2005 realizada de manera voluntaria por nuestra Empresa y sus efectos sobre la determinación del coeficiente aplicable a los pagos a cuenta de julio a diciembre del año 2008, dejamos constancia que la misma no es objeto de la presente impugnación y en ese sentido, procedemos a aceptar el porcentaje del pago a cuenta calculado sobre dicho extremo. Sin perjuicio de ello, tal y como lo hemos expuesto anteriormente, **nuestra impugnación si va dirigida a la reliquidación de nuestros pagos a cuenta como consecuencia de la***

determinación efectuada por la SUNAT a la pérdida tributaria arrastrable realizada en la fiscalización del IR del ejercicio 2007 – actualmente objeto de la controversia en un procedimiento distinto-, en virtud a los reparos arbitrarios que se efectuaron a la pérdida correspondiente de los años 2002 y 2003”.
(resaltado nuestro)

En ese sentido, de conformidad con el sétimo, noveno y décimo considerando se reitera que este colegiado en el Expediente Judicial N° 10869-2017 ha confirmado la sentencia de primera instancia declarando la nulidad de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 3820-3-2017, en el extremo referido al arrastre de la pérdida tributaria realizada en la fiscalización del Impuesto a la Renta del ejercicio 2007 debido a que ajustó el saldo a favor del Impuesto a la Renta de los ejercicios 2002 y 2003, por lo que ordenó que para su cálculo no se modifique ni ajuste lo declarado en los mencionados ejercicios; asimismo, que en este caso se ha ratificado que no es posible ajustar el saldo a favor del Impuesto a la Renta de los ejercicios 2002 y 2003, que se encuentran prescritos, para determinar el arrastre de la pérdida tributaria del Impuesto a la Renta del ejercicio 2008, puesto que ello atentaría contra el principio de seguridad jurídica, haciendo énfasis en que la Administración Tributaria fiscalizó el ejercicio 2002 y no fiscalizó el ejercicio 2003; por tanto, y estando que ello tiene incidencia en el cálculo del coeficiente de los pagos a cuenta del periodo julio a diciembre de 2008, se considera que este concepto tendrá que ser reliquidado, en consecuencia, se desestiman estos agravios.

DÉCIMO TERCERO: En el *sétimo agravio* se señala que la *A quo* no ha tenido en cuenta que la modificación de la información que sirvió de base para la determinación de los pagos a cuenta, genera una modificación de la base del cálculo del coeficiente utilizado, lo que a su vez origina que no se declare el monto debido sino uno inferior como pago a cuenta, incurriéndose en la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1) del artículo 178° del TUO del Código Tributario, siendo que en este caso, está acreditada la comisión de la infracción por parte de la demandante, ya que la declaración jurada presentada no contiene datos correctos de los pagos a cuenta, lo cual se sustenta en las Resoluciones de Determinación N° 012-003-0031101 a 012-003-0031106. Al respecto, el análisis efectuado en torno al reparo al arrastre de la pérdida tributaria compensable de ejercicios anteriores y los intereses devengados por los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de los periodos julio a diciembre de 2008 desarrollados en los considerandos precedentes tiene incidencia directa en las

sanciones impuestas, por lo que deberán ser reliquidadas conforme dichos términos; en consecuencia, se desestima este agravio.

DÉCIMO CUARTO: En el *octavo, noveno y décimo* agravio se señala en resumen que la A quo no ha tenido en cuenta que producto de la fiscalización efectuada respecto a las obligaciones tributarias del ejercicio 2008, sí podía observar y modificar el saldo a favor que la demandante arrastro a dicho ejercicio, si este es errado; que consideró como pérdida neta compensable al total de rentas netas y las rentas exoneradas que el propio demandante reconoció tener según su Declaración Jurada y Declaración Jurada Rectificatoria, es decir, no modificó monto alguno; que se realizó el ajuste del saldo a favor arrastrado al ejercicio 2008 debido a que el monto arrastrado por la demandante era incorrecto, según sus propias declaraciones, lo que no implica que se haya vuelto a fiscalizar ejercicios prescritos (2002 y 2003) ni que se haya determinado una nueva obligación tributaria, por lo que no se ha vulnerado los artículos 45° y 75° del TUO del Código Tributario. Al respecto, es pertinente precisar que en el sétimo y décimo considerando se ha establecido que no es posible modificar, verificar o ajustar el saldo a favor por pérdidas tributarias compensables determinados en los ejercicios 2002 y 2003, ya que de lo contrario se transgrediría el principio de seguridad jurídica; por otro lado, constituye un nuevo argumento el extremo referido a que en base a los propios montos consignados por la demandante en los ejercicios 2002 y 2003 es que procedió a reajustar el saldo a favor arrastrado al ejercicio 2008, por lo que no cabe emitir pronunciamiento al respecto; en consecuencia, se desestiman estos agravios.

DECIMO QUINTO: En el *décimo segundo* agravio se señala que el artículo 43° del Código Tributario indica que lo que prescribe es la acción para determinar la obligación tributaria, la acción para exigir su pago y la acción para aplicar sanciones, es decir, no indica que opere sobre la declaración jurada tributaria que presenta el contribuyente ni sobre el ejercicio gravable de un tributo, tampoco existe expresión alguna de la que se pueda derivar tales posibilidades, por lo que esta Interpretación gramatical es razonable y se ve confirmada por: a) Una interpretación sistemática apoyada en otras normas jurídicas, tales como: el artículo IX Título Preliminar y el artículo 43° del Código Tributario, los artículos 1983°, 1989° y 2003° del Código Civil, b) La jurisprudencia del Tribunal Constitucional, tales como: STC N° 2025-20 02-AA/TC fundamento 3, STC N° 646-2003-AA/TC fundamento 1 y STC N° 4164-2010-PA/T C fundamento 7, c) La jurisprudencia de la Corte Suprema, tales como: Casación N° 823-2014-Lima fundamento 5 y Casación N° 12754-2014-Lima fundamento 5 y 6, y d) La doctrina

especializada como la sustentada por Luis Hernández Berenguel. Admitir lo contrario, sería tanto como decir que la prescripción en materia tributaria no solo extingue la acción, sino también el derecho, vale decir, la situación jurídico-económica u obligación tributaria que la subyace, entonces, si esto no prescribe tampoco la declaración jurada tributaria que presenta un contribuyente ni el ejercicio gravable de un tributo.

Al respecto, se debe precisar que estos argumentos relacionados a que la prescripción no opera sobre la declaración jurada tributaria que presenta el contribuyente ni sobre el ejercicio gravable de un tributo y que admitir lo contrario significaría que la prescripción no solo extingue la acción sino también el derecho, que es lo mismo que la situación jurídico- económica, no fueron alegados en el escrito de contestación de demanda, por lo que no ameritan pronunciamiento alguno, sin perjuicio de ello, es pertinente ratificar que en el sétimo y décimo considerando se ha sustentado que en mérito a una interpretación sistemática de las normas del Código Tributario así como la jurisprudencia, la determinación de la obligación tributaria implica que se calcule la cuantía del impuesto y se establezca un monto definitivo, el cual bajo ningún motivo, puede ser modificado, verificado o ajustado una vez transcurrido el plazo de prescripción, caso contrario se quebrantaría el principio de seguridad jurídica, asimismo, que no se ha cuestionado el hecho de que la propia Administración Tributaria fiscalizó el ejercicio 2002 sin realizar la observación que ahora alega en torno a las rentas exoneradas y que no fiscalizó el ejercicio 2003, encontrándose dichos periodos prescritos, en consecuencia, tales conceptos no debieron ser reajustados para la determinación del arrastre de pérdidas tributarias compensables de ejercicio anteriores en relación al Impuesto a la Renta del ejercicio 2008; en consecuencia, se desestima este agravio.

DÉCIMO SEXTO: A mayor abundamiento, se debe mencionar que la Administración Tributaria en su Informe Oral y escrito de alegatos de fecha 17 de setiembre de 2020, solicitó la aplicación del criterio jurisprudencial establecido en la Casación N° 3297-2016-Lima, publicada en el Diario Oficial El Peruano el 9 de diciembre de 2019. Al respecto, se debe precisar que si bien es cierto la mencionada jurisprudencia con votos en mayoría establece en su noveno considerando en relación al artículo 43° del Código Tributario que *“(...) puede inferirse que la prescripción de la obligación tributaria impide determinar el monto de esta para el periodo prescrito, pero no corregir los cálculos erróneos realizados en esos periodos que tendrán incidencia en periodos*

no prescritos.”, asimismo, en su décimo considerando que “(...) la administración se encuentra facultada de corregir errores de periodos anteriores, aunque éstos estén prescritos, no con el fin de determinar y cobrar obligaciones tributarias derivadas de los mismos, lo cual sí podría transgredir la prescripción; sino, a fin de que el monto obtenido del impuesto a pagar de un periodo no prescrito refleje la verdadera obligación tributaria”, este Colegiado no comparte dicha posición en mérito a los argumentos desarrollados en el sétimo y décimo considerando, puesto que la determinación de la obligación tributaria implica la determinación de la cuantía del tributo que a su vez consiste en establecer el monto definitivo a pagar, el cual de ningún modo puede estar susceptible a una nueva fiscalización, verificación, corrección o ajuste si transcurrió el plazo de prescripción para hacerlo, contrario sensu, se transgrediría el principio de seguridad jurídica, además, cabe resaltar este criterio se sustenta en la STC N° 955-2012-AA/TC y la Casación N° 1136-2009-LIMA, que fue emitida con votación unánime.

Adicionalmente, cabe resaltar que la referida Casación N° 3297-2016-Lima contiene un voto singular emitido por la jueza suprema Rueda Fernández quien de manera similar a lo sustentado en la presente sentencia de vista sostiene en sus fundamentos 1.4 y 1.5 que el artículo 43° del Código Tributario se encuentra encadenada a lo dispuesto en el numeral 2) del artículo 44° y el artículo 59° del TUO del Código Tributario, de los cuáles se extrae que **“En1. La acción de la Administración Tributaria para verificar la realización del hecho de la obligación tributaria, identificar al deudor tributario, señalar la base imponible y la cuantía del tributo prescribe a los cuatro años; plazo prescriptorio que se computa desde el uno de enero siguiente a la fecha en que la obligación sea exigible, respecto de tributos que deban ser determinados por el deudor tributario”,** para señalar en el fundamento 1.7 que en el caso particular la Administración Tributaria no consideró que la reliquidación que efectuó implicó la determinación de la obligación tributaria, cuando dicho poder ya había prescrito, por tanto, no podía realizar dicha reliquidación ni menos aún darle efectos jurídicos, con lo cual demuestra que infringió En1, añadiendo en el fundamento 1.8 que dicha infracción igualmente ocurrió en la RTF N° 1409-4-2 013 al argumentar que *“(...) la Administración puede revisar periodos prescritos, no con la finalidad de determinar la deuda de dichos periodos sino a fin de derivar consecuencias tributarias para periodos no prescritos susceptibles de ser fiscalizados (...)”,* por lo que se encuentra incurso en la causal de nulidad prevista en el artículo 10° de la Ley N° 27444.

DÉCIMO SÉTIMO: En mérito a los considerandos precedentes, se determina que la Resolución del Tribunal Fiscal N° 5790-9-2018 de fecha 1 de agosto de 2018, ha incurrido en la causal de nulidad prevista en el numeral 1) del artículo 10 del TUO de la Ley N° 27444, por lo que corresponde estimar la primera y segunda pretensión principal, en consecuencia, declarar la nulidad de todos los actos administrativos impugnados en los extremos referidos al reparo por arrastre de pérdidas tributarias del Impuesto a la Renta del ejercicio 2008, los pagos a cuenta de julio a diciembre del Impuesto a la Renta del ejercicio 2008 y las multas derivadas de ellas, como consecuencia del reajuste del saldo de las pérdidas tributarias de los ejercicios 2002 y 2003, asimismo, se estimen las pretensiones accesorias de conformidad con el artículo 87° del Código Procesal Civil, ordenando a la Administración Tributaria que, para la determinación de la pérdida arrastrable del ejercicio 2008 considere el saldo a favor del Impuesto a la Renta de los ejercicios 2002 y 2003, declarados por la demandante, y de ser el caso, se devuelva todos los montos pagados en virtud de los valores respectivos.

Por estos fundamentos la Séptima Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Sub Especialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima. **RESUELVE:**

CONFIRMAR la sentencia expedida mediante Resolución N° 9 de fecha 23 de mayo de 2020, de fojas 446 y siguientes del expediente virtual que declaró fundada la demanda. En los seguidos por PANIFICADORA BIMBO DEL PERÚ S.A. contra la SUNAT y el TRIBUNAL FISCAL.

REYES RAMOS

MÉNDEZ SUYÓN

SALAS FERRO