



Tribunal Fiscal

Nº 09089-8-2016

EXPEDIENTES Nº : 12839-2008 y 12848-2008
INTERESADO :
ASUNTO : Impuesto a la Renta y otros
PROCEDENCIA : Lima
FECHA : Lima, 26 de setiembre de 2016

VISTAS las apelaciones interpuestas por , con Registro Único de Contribuyente Nº , contra las resoluciones fictas denegatorias de los recursos de reclamación presentados contra las Resoluciones de Determinación Nº 012-003-0004386 a 012-003-0004397, giradas por Impuesto a la Renta del ejercicio 2001 e Impuesto General a las Ventas de febrero a diciembre de dicho ejercicio, y las Resoluciones de Multa Nº 012-002-0004363 a 012-002-0004374, emitidas por la comisión de las infracciones tipificadas por los numerales 1 y 2 del artículo 178º del Código Tributario.

CONSIDERANDO:

Que de conformidad con el artículo 149º de la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley Nº 27444, corresponde acumular los procedimientos seguidos con Expedientes Nº 12839-2008 y 12848-2008, por guardar conexión entre sí.

Argumentos de la recurrente

Que la recurrente sostiene, en sus recursos de apelación y escrito de alegatos de 13 de junio de 2014 (fojas 2376 a 2379 y 2438 a 2461 del Expediente Nº 12839-2008, y 141 a 146 y 204 a 227 del Expediente Nº 12848-2008), que la Administración habría incurrido en causal de nulidad debido a que durante el procedimiento de fiscalización iniciado a la recurrente participaron funcionarios no competentes para ejercer las facultades previstas por el artículo 62º y siguientes del Código Tributario, por lo que al amparo del artículo 110º del mencionado código solicitaba que se declare la nulidad del procedimiento de fiscalización y de los valores emitidos como consecuencia de ella.

Que precisa que la funcionaria Patricia Rivera Calderón habría participado irregularmente y de manera no autorizada durante la primera etapa de la fiscalización, según se advierte del Resultado del Requerimiento Nº 187007; y, de otro lado, el funcionario Santiago Rojas Meneses habría intervenido indebidamente en la segunda etapa de la fiscalización, a pesar de haber sido reemplazado, conforme se observa de los Requerimientos Nº 91794, 91800 y 91797 y sus resultados.

Que menciona que en el documento denominado "Resumen Estadístico de Fiscalización" figuran las tareas de las personas que intervinieron en el procedimiento de fiscalización en cuestión, de cuya revisión se observa que el funcionario Santiago Rojas Meneses habría participado en dicho procedimiento en los meses de octubre a diciembre de 2003, sin tener competencia para ello, pues fue reemplazado el 7 de octubre del aludido año.

Que indica que la Administración, durante la diligencia de informe oral, reconoció la participación incompetente del funcionario Santiago Rojas Meneses alegando que se trataba solo de un vicio formal que habría sido aceptado por la recurrente, lo que no se ajusta a la realidad toda vez que tal situación sí fue objeto de cuestionamiento por su parte, dado que invocó la nulidad en el procedimiento contencioso tributario. En ese sentido, solicita la aplicación del criterio contenido en las Resoluciones del Tribunal Fiscal Nº 3751-2-2007, 927-1-99, 387-1-99, 836-3-2000 y 2085-4-96.

Que agrega que corresponde que se declare la nulidad de la Resolución de Determinación Nº 012-003-0004397, al haber sido emitida prescindiendo totalmente del procedimiento legal establecido, conforme con lo previsto por el numeral 2 del artículo 109º del Código Tributario, pues tiene como sustento hechos contenidos en la Resolución de Determinación Nº 012-03-0001669, cuyos alcances y validez son inciertos ya que ha sido materia de impugnación en otro procedimiento contencioso tributario y no se encontraba firme, situación que vulnera el principio de verdad material.

P y R 1 *[Firma]*



Tribunal Fiscal

Nº 09089-8-2016

Que alega, sobre el reparo correspondiente a comprobantes de pago no contabilizados como ingresos, que la Administración podía haber determinado de manera sencilla, a través de un cruce de información con la delegación diplomática, el correcto proceder que tuvo la recurrente con relación a las facturas emitidas a la Embajada Británica; sin embargo, no lo hizo, con la finalidad de mantener la aludida acotación.

Que anota, en cuanto al reparo por notas de crédito indebidamente emitidas por concepto de combustible entregado por su cliente, que ha acreditado, de manera fehaciente, que la

le entregó el combustible, de acuerdo con el contrato de obra suscrito entre ambas, pero no para su libre disposición sino exclusivamente para que lo utilizara como un insumo más del proyecto que realizaba en favor de la minera, por lo que resultaba pertinente que emitiese notas de crédito para deducir del valor de las facturas emitidas el importe correspondiente al combustible, ya que no tenía sustento para cobrar por tal insumo dado que era proporcionado por aquella.

Que sobre el reparo por ingresos por servicios prestados en el Lote 1AB refiere que no corresponden a ningún contrato de obra y que no debieron diferirse, que contrariamente a lo señalado por la Administración, las prestaciones ejecutadas sí corresponden a un contrato de obra, conforme con la definición doctrinaria y lo establecido por el Código Tributario que resulta aplicable.

Que indica, respecto a los ingresos y costos de obras terminadas en el ejercicio 2001 y que no debieron diferirse para el ejercicio 2002, que la Administración ha pretendido desintegrar las prestaciones de cada uno de los contratos suscritos con el Ministerio de Energía y Minas, para alegar que no se trata de una obra, sino de muchas obras, que debieron ser tratadas contablemente de manera independiente y que dicha interpretación transgrede las bases de las licitaciones en las que participó, contradice la autorización que otorgó la Administración para que el consorcio no lleve contabilidad independiente, colisiona con la lógica y realidad de los proyectos de construcción, y desnaturaliza el sistema de ingresos y costos que pertenecen a la obra en su conjunto de manera común, sin que en la práctica resulte posible atribuirlos de manera arbitraria a prestaciones individualizadas.

Que afirma, en cuanto al reparo por comprobantes de pago no contabilizados en las cuentas de ingresos del Libro Mayor, que las Boletas de Pago Nº 001-0001501 y 001-0001515 emitidas a
y no debían ser consideradas para la determinación de la base imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2001.

Que respecto al reparo por intereses presuntos por préstamos a sus afiliadas de México y Brasil, indica que no corresponde que la Administración considere como intereses a los fondos remitidos por parte de sus afiliadas por conceptos distintos a la devolución por préstamos.

Que sobre el reparo por ingresos no reconocidos de la Obra 1356 - Mejoramiento manifiesta que la Administración considera como prueba plena de su acotación el estado de pago, siendo el supuesto regulado en la Ley del Impuesto a la Renta la terminación total de las obras, lo que no fue verificado ni sustentado.

Que argumenta, respecto al reparo por ingresos y gastos contabilizados en las Cuentas 701001 - Mercaderías y Otros Materiales, 75 - Ingresos Diversos, 76 - Ingresos Excepcionales, 77- Ingresos Financieros y 97 - Gastos Financieros, que fueron diferidos indebidamente, que el objetivo de la Ley del Impuesto a la Renta al permitir el diferimiento de los resultados de los contratos de obra a las empresas constructoras es postergar la determinación del impuesto hasta la culminación de dicha obra, resultando necesario diferir todos los costos e ingresos vinculados y accesorios al contrato, sin que la norma establezca que dicho diferimiento deba aplicarse exclusivamente a los costos o ingresos por valorizaciones. Afirma que los conceptos acotados por la Administración resultan accesorios y subordinados a dichos costos o ingresos y lógicamente influyeron en la determinación del resultado de la obra, por lo que es razonable y legal que no se excluyan del diferimiento.

 2 



Tribunal Fiscal

Nº 09089-8-2016

Que afirma, en relación con el reparo por ingresos no gravados por intereses compensatorios, que la naturaleza indemnizatoria de los intereses vinculados a la obra [redacted] está plenamente acreditada, ya que corresponden a incumplimientos contractuales, y no a contraprestaciones por el uso del dinero, por lo que carece de sustento la acotación efectuada. Precisa que se encuentra debidamente sustentado en autos que los intereses que la entidad administrativa ordenó pagar al propietario (obra [redacted]) devenían de la demora en la entrega de los fondos a los que estaba obligado.

Que anota, sobre el reparo por costo de obras terminadas en el ejercicio gravable 2000 y que no debieron diferirse para el ejercicio 2001, que en cuanto a la Obra 1333 - Ralco, no existe norma alguna que establezca la obligatoriedad de llevar una planilla de remuneraciones en los contratos de obra, al punto que la Administración no cita cuál sería la base legal de la supuesta obligatoriedad. Sobre la Obra 1336 - Antamina Movimiento de Tierras, señala que la Administración fundamenta su acotación solo en documentos; sin embargo, el supuesto de hecho del artículo 63º de la Ley del Impuesto a la Renta no remite a documentos sino a una situación fáctica que es la total terminación de obras en el ejercicio 2001.

Que menciona, en cuanto al reparo por gastos por honorarios profesionales no deducibles, que la Administración parte de un error al considerar a todo servicio de decoración como una mejora, pues no puede presumirse que todo servicio de decoración concluya en una mejora por el valor del servicio. Agrega que el concepto de mejora definido por el Código Civil no tiene ninguna relación con las actividades de decoración.

Que respecto al reparo por comprobantes de pago observados, con relación a las facturas emitidas por [redacted] (en adelante [redacted]), aduce que la Administración confundió lo que es la supervisión del cliente (propietario de la obra), ejercida por [redacted], con la supervisión de la calidad de las prestaciones de un subcontratista siendo que no existe ninguna norma legal que prohíba a un contratista supervisar las actividades de un subcontratista, por lo que el aludido reparo no es correcto.

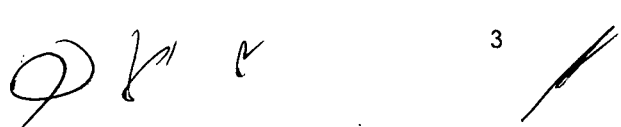
Que asimismo, en cuanto a las facturas emitidas por [redacted], anota que la Administración incorrectamente interpreta que la prestación del servicio solo puede efectuarse a través de trabajadores contratados bajo el régimen de quinta categoría del Impuesto a la Renta, lo que no se encuentra arreglado a ley; y, añade que los servicios brindados por la referida empresa, como cabeza de grupo, implica que su contraprestación sea determinada en función al buen éxito de su gestión por lo que resulta coherente que se le otorgue como contraprestación un monto variable.

Que finalmente sostiene que contradice los demás reparos efectuados por la Administración y refiere que las resoluciones de multa deben ser dejadas sin efecto al ser accesorias a las resoluciones de determinación impugnadas.

Que mediante escrito de 22 de setiembre de 2016 la recurrente invoca la aplicación de la interpretación del Tribunal Constitucional sobre la improcedencia de intereses moratorios fijada en la sentencia emitida en el Expediente Nº 04082-2012-PA/TC.

Argumentos de la Administración Tributaria

Que la Administración, en sus escritos de alegatos de 6 de febrero 2013, 13 de junio y 31 de octubre de 2014 (fojas 2404 a 2414, 2433 a 2437 y 2464 a 2471 del Expediente Nº 12839-2008, y 202 y 203 del Expediente Nº 12848-2008), en cuanto a la nulidad invocada por la recurrente sobre el procedimiento de fiscalización, refiere que la firma del funcionario Santiago Rojas Meneses consignada en los requerimientos y resultados de requerimientos emitidos con posterioridad al 7 de octubre de 2003 no invalida la fiscalización seguida a la recurrente y solo califica como un vicio administrativo que no resulta trascendente en el desarrollo del referido procedimiento, toda vez que los anotados documentos fueron suscritos además por la funcionaria Patricia Rivera Calderón quien era la auditora encargada de dirigir dicho procedimiento a partir de la referida fecha, por lo que las observaciones contenidas en dichos documentos no sufrieron modificación alguna por la inclusión de la firma del funcionario Santiago Rojas





Tribunal Fiscal

Nº 09089-8-2016

Meses, y no se ha afectado el derecho de defensa de la recurrente ya que ha podido cuestionar las observaciones formuladas.

Que añade que carece de sustento la nulidad invocada por la recurrente respecto a la participación de la funcionaria Patricia Rivera Calderón en la primera etapa de la fiscalización, al haber suscrito el Resultado del Requerimiento Nº 1870087, pues dicho documento fue emitido el 16 de diciembre de 2003, fecha en que aquella ya había sido designada como responsable del procedimiento de fiscalización materia de autos.

Que sostiene que de acuerdo con los artículos 8º, 9º y 192º de la Ley del Procedimiento Administrativo General, es correcto que el acto administrativo dictado conforme al ordenamiento jurídico se considere válido en tanto su pretendida nulidad no fuese declarada por autoridad administrativa o jurisdiccional, según corresponda, y tendrá carácter ejecutorio, salvo disposición legal expresa en contrario, por lo que queda claro que en tanto no exista resolución del Tribunal Fiscal que revoque y/o declare nulos los valores emitidos por el Impuesto a la Renta de los ejercicios anteriores al 2001, estos mantendrán su validez y por tanto surtirán plenos efectos frente a los interesados. Precisa que el criterio referido a la validez de los actos administrativos ha sido recogido por el Tribunal Fiscal en senda jurisprudencia.

Que sobre el reparo correspondiente a comprobantes de pago no contabilizados como ingresos, alega que la recurrente no sustentó las anulaciones de los comprobantes de pago acotados; y en cuanto a la Factura Nº 001-0015838, no especificó el motivo por el que no incluyó en la declaración jurada el importe detallado en dicho comprobante de pago, es decir, no cumplió con presentar el respaldo documentario suficiente que permitiese identificar la realidad económica de tal operación, a pesar de haber sido requerido a tal efecto. Cita la Resolución del Tribunal Fiscal Nº 11318-5-2011, para sostener que es el contribuyente quien debe sustentar las anulaciones de los comprobantes de pago.

Que anota, en cuanto al reparo por notas de crédito indebidamente emitidas por concepto de combustible entregado por su cliente, que si bien la recurrente afirma que las aludidas notas de crédito fueron emitidas por la disminución del valor de venta de las facturas generadas por el contrato suscrito con _____, quien le habría entregado el combustible, en realidad dicho combustible fue utilizado para hacer trabajar la maquinaria y prestar su servicio de contratista, y además incluye el combustible que la mencionada minera entrega tanto a la recurrente como a los subcontratistas de esta última y que laboran en la obra (Didsac, Nicotracto) según el reporte de la propia minera, razón por la cual objetó tales notas de crédito.

Que manifiesta, con relación al reparo a los ingresos por los servicios prestados en el Lote 1 AB que no corresponden a ningún contrato de obra y que no debieron diferirse, que la recurrente prestó servicios a la empresa _____, tal como se identifica en las Órdenes de Compra Nº 19565, 18100, 20232, 21228 y 20186, cuyos resultados debieron imputarse en el ejercicio 2001, de acuerdo con el principio del devengado, conforme con lo establecido por el artículo 57º de la Ley del Impuesto a la Renta. Añade que las referidas órdenes de compra no fueron negociadas a título de contratos de construcción o bajo la denominación de contratos de obra, además la recurrente no proporcionó ningún elemento objetivo que pudiese evidenciar que los servicios prestados se trataban de contratos de obra que permitiesen tener la opción de diferir sus resultados, según el artículo 63º de la Ley del Impuesto a la Renta, por lo que corresponde que para el ejercicio 2001 se imputen los ingresos (S/. 28 291 310,00) y costos (S/. 26 429 628,00) relacionados con tales servicios.

Que indica, respecto a los ingresos y costos de obras terminadas en el ejercicio 2001 y que no debieron diferirse para el ejercicio 2002, que el respectivo Certificado de Ejecución de Obra de la Obra 1366 - Grupo 1 fijó como fecha real de término el 14 de diciembre de 2001, y en cuanto a la Obra 1367 - Grupo 3 se tienen las Actas de Recepción Provisional de Obra que establecen como fecha de término real de las obras denominadas PSE Tarma III Etapa, PSE Lunahuaná III Etapa y PSE y SE Yauyos II Etapa el 16, 19 y 22 de noviembre de 2001, respectivamente. Invoca la aplicación del criterio contenido en la Resolución Nº 676-5-2009, la cual prevé que, conforme con lo previsto por el artículo 63º de la Ley del Impuesto a la Renta, resultaba obligatorio llevar una cuenta especial por cada obra.

98 e

/



Tribunal Fiscal

Nº 09089-8-2016

Que sostiene, en relación con el reparo por intereses presuntos por préstamos a afiliadas, que la recurrente no cumplió con sustentar el motivo por el cual no gravó con intereses las cuentas por cobrar vinculadas a sus afiliadas y , siendo insuficiente para desvirtuar tal presunción las cartas emitidas por dichas empresas en las que indican que tales cuentas no generaron intereses.

Que en cuanto al reparo por ingresos no gravados por intereses compensatorios, indica que se encuentra arreglado a ley, por lo que procede mantenerlo.

Que anota, sobre el reparo al costo de obras terminadas en el ejercicio gravable 2000 y que no debieron diferirse para el ejercicio 2001, que como se indicó en el Anexo de la Resolución de Determinación Nº 012-003-0004397, la recurrente no detalló los motivos por los cuales consideró para la determinación de la renta neta imponible del ejercicio 2001 la pérdida acumulada al 31 de diciembre del ejercicio 2000, ascendente a S/. 6 699 868,83, relacionada con la Obra 1336 – Antamina Movimiento de Tierras y S/. 1 246 242,43, correspondiente a la Obra 1333 - Ralco, y tampoco exhibió la planilla de remuneraciones vinculada a esta última obra.

Que menciona, en cuanto al reparo por gastos por honorarios profesionales no deducibles, que los bienes que conforman el activo fijo, son aquellos que siendo utilizados en la producción u otros servicios tienen una vida útil relativamente larga. Además, en las Resoluciones Nº 07769-4-2012 y 04597-3-2008, se determinó, de la verificación de los libros y registros contables, que los desembolsos por materiales de construcción eran mejoras de carácter permanente que permitieron un mayor rendimiento y aprovechamiento del inmueble, por lo que las inversiones llevadas a cabo por el contribuyente con el propósito de la remodelación del local debían ser activados y no ser considerados como gasto corriente directamente.

Que sostiene, respecto al reparo por comprobantes de pago observados, que el proveedor no contaba en la época que supuestamente prestó el servicio con personal suficiente para cumplir con la obligación contractual asumida. Cita diversas resoluciones del Tribunal Fiscal en las que se ha establecido que para deducir el crédito fiscal o gasto no basta con presentar el comprobante de pago ni el registro de la operación sino que resulta necesario acreditar que dichos comprobantes en efecto corresponden a operaciones existentes o reales.

Que finalmente, solicita que se aplique al caso de autos lo establecido en la Resolución del Tribunal Fiscal Nº 09020-3-2014, que resolvió las reclamaciones formuladas por la misma recurrente contra las Resoluciones de Determinación Nº 012-03-0001667 y 012-03-0001669, emitidas por concepto de Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 1999 e Impuesto a la Renta de dicho ejercicio.

Que de conformidad con lo dispuesto por los artículos 142º y 144º del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo Nº 135-99-EF, modificados por Decretos Legislativos Nº 953 y 981, respectivamente, aplicables al caso de autos, cuando se formule una reclamación ante la Administración y esta no notifique su decisión en el plazo de nueve (9) meses, el interesado puede considerar desestimada dicha reclamación e interponer apelación ante el Tribunal Fiscal, si la decisión debía ser adoptada por un órgano respecto del cual puede recurrirse directamente a este Tribunal¹.

Que en el presente caso, se tiene que el 27 de octubre de 2004 la recurrente interpuso reclamaciones contra las Resoluciones de Determinación Nº 012-003-0004397 y 012-003-0004386 a 012-003-0004396 y las Resoluciones de Multa Nº 012-002-0004363 a 012-002-0004374 (fojas 2302 a 2313 del Expediente Nº 12839-2008, y 10 a 15 del Expediente Nº 12848-2008), y al haber transcurrido el plazo de nueve meses sin que la Administración emitiera pronunciamiento, el 9 de setiembre de 2008 formuló

¹ Si bien el referido artículo 144º del Código Tributario, que regula los recursos contra la resolución ficta que desestima la reclamación, no fue modificado en cuanto al plazo para que la Administración resuelva y notifique su decisión, de una interpretación sistemática de dicho artículo con el anotado artículo 142º, debe entenderse que tal plazo corresponde al regulado por este último artículo, es decir, 9 meses, por cuanto una vez transcurrido el plazo para resolver, puede considerarse desestimado el recurso de reclamación y formularse la respectiva apelación.

9 v r 5



Tribunal Fiscal

Nº 09089-8-2016

apelaciones contra las resoluciones fictas que desestimaron su reclamaciones (fojas 2376 y 2377 del Expediente Nº 12839-2008, y 141 y 142 del Expediente Nº 12848-2008), por lo que corresponde que esta instancia emita pronunciamiento al respecto.

Que como resultado de la fiscalización iniciada a la recurrente mediante Carta de Presentación Nº 030011064110-01 SUNAT² y Requerimiento Nº 187007, notificados el 23 de mayo de 2003³ (fojas 1894 y 1918 del Expediente Nº 12839-2008), la Administración formuló reparos a la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2001 y al Impuesto General a las Ventas de febrero a diciembre de dicho ejercicio, conforme con el siguiente detalle:

Reparos formulados en la determinación de Impuesto a la Renta del ejercicio 2001		Reparos al IGV de febrero a diciembre de 2001	
Ingresos	Base Imponible Impuesto a la Renta	Base imponible del IGV	Crédito Fiscal del IGV
1. Comprobantes de pago no contabilizados como ingresos	547 020,38	511 407,14	
2. Notas de crédito indebidamente emitidas por concepto de combustible entregado por su cliente	1 297 376,26	1 297 376,26	
3. Ingresos de central de equipos que no debieron diferirse por corresponder a servicios prestados en el Lote 1 AB y obras terminadas en el ejercicio 2001 que no debieron diferirse para el ejercicio 2002	5 009 411,80		
4. Ingresos de obras terminadas en el ejercicio 2000 y que no debieron diferirse para el ejercicio 2001	-105 959 575,39		
5. Ingresos por servicios prestados en el Lote 1 AB que no corresponden a ningún contrato de obra y que no debieron diferirse	28 291 310,00		
6. Ingresos de obras terminadas en el ejercicio 2001 y que no debieron diferirse para el ejercicio 2002	24 409 956,35		
7. Comprobantes de pago no contabilizados en las cuentas de ingresos del Libro Mayor	79 555,69		
8. Intereses presuntos por préstamos a afiliadas de México y Brazil	901 998,79		
9. Extornos no sustentados de la Cuenta 75 - Ingresos Diversos	791 359,63		
10. Ingresos no reconocidos de la Obra 1356 - Mejoramiento Carretera Vizcarra	7 824 020,08		
11. Ingresos contabilizados en las Cuentas 701001 - Mercaderías y Otros Materiales, 75 - Ingresos Diversos, 76 - Ingresos Excepcionales y 77 - Ingresos Financieros, que fueron diferidos indebidamente	2 776 044,28		
12. Ingresos financieros diferidos indebidamente correspondientes a obras diferidas en el ejercicio 1999	-3 815 020,75		
13. Ingresos no gravados por intereses compensatorios		3 063 761,11	
Costos y/o Gastos			
14. Depreciación de arrendamiento financiero no adicionada para la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2001	33 394,53		
15. Costo de obras terminadas en el ejercicio 2000 y que no debieron diferirse para el ejercicio 2001	113 905 686,75		
16. Costos por servicios prestados en el Lote 1 AB que no corresponden a ningún contrato de obra y que no debieron diferirse	-26 429 628,00		
17. Costo de obras terminadas en el ejercicio 2001 y que no debieron diferirse en el ejercicio 2002	-15 631 576,23		
18. Gastos contabilizados en la Cuenta 97 - Gastos Financieros, que fueron diferidos indebidamente	-914 284,55		
19. Asientos contables por "Atenuación de Márgenes" no sustentados	727 581,00		
20. Gastos por honorarios profesionales no deducibles	37 942,30		

² Vinculada con la Orden de Fiscalización Nº 030011064110 (foja 1916 del Expediente Nº 12839-2008).

³ En el domicilio fiscal de la recurrente (fojas 2319 a 2324 del Expediente Nº 12839-2008), mediante acuse de recibo, habiéndose consignado en el cargo de notificación el nombre y firma del receptor, de acuerdo con lo previsto por el inciso a) del artículo 104º del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo Nº 135-99-EF. Dicha norma disponía que la notificación de los actos administrativos se realizaría por correo certificado o por mensajero, en el domicilio fiscal, con acuse de recibo o con certificación de la negativa a la recepción. En este último caso, adicionalmente, se podría fijar la notificación en la puerta principal del domicilio fiscal.



Tribunal Fiscal

Nº 09089-8-2016

21. Cuotas devengadas y diferencia en cambio de cuotas no devengadas de arrendamiento financieros, deducidas en la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2001	130 603,42		
22. Comprobantes de pago observados	3 311 503,36		596 503,36
23. Costos deducidos doblemente correspondiente a la Obra 1314 - Etapa, diferida en el ejercicio 1999	646 826,00		
24. Gastos financieros diferidos indebidamente correspondientes a obras diferidas en el ejercicio 1999	7 337 505,65		
25. Costos no sustentados por diferencia entre libros contables y declaración pago correspondiente a la Obra 1314 - Etapa, diferida en el ejercicio 1999	593 000,00		

Que adicionalmente, la Administración detectó la comisión de las infracciones tipificadas por los numerales 1 y 2 del artículo 178º del Código Tributario, lo que dio lugar a la emisión de las Resoluciones de Determinación Nº 012-003-0004397 y 012-003-0004386 a 012-003-0004396 y las Resoluciones de Multa Nº 012-002-0004363 a 012-002-0004374.

Que en tal sentido, la controversia consiste en analizar si los citados reparos e infracciones imputadas a la recurrente se encuentran conforme a ley; sin embargo, previamente corresponde emitir pronunciamiento sobre las nulidades invocadas por aquella.

Nulidad del procedimiento de fiscalización

Que el numeral 2 del artículo 10º de la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley Nº 27444 establece que son vicios del acto administrativo, que causan su nulidad de pleno derecho, el defecto o la omisión de alguno de sus requisitos de validez, salvo que se presente alguno de los supuestos de conservación del acto a que se refiere el artículo 14º.

Que el numeral 14.1 del artículo 14º de la citada ley, señala que cuando el vicio del acto administrativo por el incumplimiento a sus elementos de validez, no sea trascendente, prevalece la conservación del acto, procediéndose a su enmienda por la propia autoridad emisora, siendo que el numeral 14.2. del referido artículo indica que son actos administrativos afectados por vicios no trascendentes, entre otros, el emitido con infracción a las formalidades no esenciales del procedimiento, considerando como tales aquellas cuya realización correcta no hubiera impedido o cambiado el sentido de la decisión final en aspectos importantes, o cuyo incumplimiento no afectare el debido proceso del administrado, o cuando se concluya indudablemente de cualquier otro modo que el acto administrativo hubiese tenido el mismo contenido de no haberse producido el vicio.

Que en el caso de autos mediante Carta de Presentación Nº 030011064110-01 SUNAT de 12 de mayo de 2003, notificada el 23 de dicho mes y año, según se ha indicado previamente, se inició el procedimiento de fiscalización a la recurrente a fin de corroborar el cabal cumplimiento de sus obligaciones tributarias correspondientes a los períodos de enero a diciembre de 2001, autorizándose a los funcionarios César Mario Ramos Valdez, Melania Matilde Pareja Hostia, Santiago Rojas Meneses y Maribel Huamán Zavaleta, para que realicen la anotada intervención fiscal.

Que posteriormente, a través de la Carta de Presentación Nº 030011064110-02 SUNAT de 7 de octubre de 2003, notificada el 9 de dicho mes y año⁴ (foja 1917 del Expediente Nº 12839-2008), se comunicó a la recurrente que los mencionados funcionarios fueron reemplazados por César Mario Ramos Valdez y Patricia Rivera Calderón, quienes indistintamente se encargarían de continuar la aludida fiscalización.

Que asimismo, se aprecia del Resumen Estadístico de Fiscalización (fojas 1952 y 1953 del Expediente Nº 12839-2008) que durante el aludido procedimiento se emitieron los Requerimientos Nº 187007, 91794, 91800 y 91797, notificados el 23 de mayo, 27 de octubre, 2 de diciembre y 12 de noviembre de 2003, respectivamente, cuyos resultados fueron notificados el 16 de diciembre, 12 de noviembre, 16 de diciembre y 2 de diciembre de 2003, respectivamente.

⁴ En el domicilio fiscal de la recurrente (fojas 2319 a 2324 del Expediente Nº 12839-2008), mediante acuse de recibo, habiéndose consignado en el cargo de notificación el nombre y firma del receptor, de acuerdo con lo previsto por el inciso a) del artículo 104º del Código Tributario.



Tribunal Fiscal

Nº 09089-8-2016

Que ahora bien, de los actuados se advierte que la funcionaria Patricia Rivera Calderón suscribió debidamente el Resultado de Requerimiento Nº 187007, notificado el 16 de diciembre de 2003 (foja 1894 reverso del Expediente Nº 12839-2008), pues a dicha fecha ya se encontraba autorizada a participar en el procedimiento de fiscalización materia de autos, según lo dispuesto por la Carta de Presentación Nº 030011064110-02 SUNAT, notificada el 9 de octubre de 2003, advirtiéndose además del reporte de tareas de la fiscalización en mención (fojas 1949 a 1951 del Expediente Nº 12839-2008) que aquella no intervino en dicho procedimiento con anterioridad a la notificación de la citada carta. Por lo tanto, carece de sustento lo alegado por la recurrente respecto a que la mencionada funcionaria habría participado irregularmente en el procedimiento de fiscalización materia de análisis.

Que asimismo, de la revisión de los Requerimientos Nº 91794, 91800 y 91797, notificados el 27 de octubre, 2 de diciembre y 12 de noviembre de 2003 (fojas 1040, 1294 y 1893 del Expediente Nº 12839-2008), se observa que fueron suscritos por los funcionarios César Mario Ramos Valdez y Patricia Rivera Calderón, quienes se encontraban autorizados a intervenir en el procedimiento de fiscalización seguido a la recurrente a partir de la notificación de la Carta de Presentación Nº 030011064110-02 SUNAT (9 de octubre de 2003) hasta la culminación de esta; y, también se aprecia que los resultados de los mencionados requerimientos, notificados el 12 de noviembre, 16 de diciembre y 2 de diciembre de 2003 (fojas 1040 reverso, 1294 reverso y 1893 reverso del Expediente Nº 12839-2008) fueron firmados por la funcionaria Patricia Rivera Calderón, quien como ya se mencionó, anteriormente, estaba autorizada a participar en dicho procedimiento en tales fechas.

Que si bien se aprecia que los aludidos Requerimientos Nº 91794, 91800 y 91797 y sus respectivos resultados fueron, adicionalmente, firmados por el funcionario Santiago Rojas Meneses, quien al momento de notificación de tales actos ya había sido reemplazado en sus funciones de auditor por los funcionarios César Mario Ramos Valdez y Patricia Rivera Calderón, es del caso señalar que tal hecho solo constituye un error que no ha afectado de manera esencial el procedimiento de fiscalización, ya que tal situación no ha impedido o cambiado el contenido de tales actos, los cuales habrían tenido el mismo contenido de no haberse producido el referido error, advirtiéndose además que la recurrente pudo formular sus descargos a las observaciones contenidas en tales requerimientos y ha cuestionado los valores emitidos como resultado del procedimiento de fiscalización, por lo que ha ejercido cabalmente su derecho de defensa.

Que toda vez que el error antes descrito constituye un vicio no trascendente corresponde en virtud de lo previsto por el numeral 14.1 de la Ley del Procedimiento Administrativo General, aplicable supletoriamente a los procedimientos contenciosos tributarios en virtud a lo establecido por la Norma IX del Título Preliminar del Código Tributario⁵, conservar los mencionados requerimientos y sus respectivos resultados.

Que en consecuencia, los referidos requerimientos y resultados de requerimientos fueron suscritos por funcionarios autorizados para llevar a cabo la anotada fiscalización en tales momentos, por lo que no se aprecia que tales actos estuvieran incurso en alguno de los supuestos previstos por el artículo 109º del Código Tributario⁶; motivo por el cual, procede desestimar la nulidad invocada por la recurrente respecto a la fiscalización materia de autos y de los valores emitidos como consecuencia de dicho procedimiento.

Que corresponde indicar que no resultan aplicables al caso de autos las Resoluciones del Tribunal Fiscal Nº 3751-2-2007, 927-1-99, 387-1-99, 836-3-2000 y 2085-4-96, invocadas por la recurrente, pues corresponden a pronunciamientos emitidos en situaciones distintas a la de autos, en las que se determinó que se habían producido vicios trascendentes que originaron la nulidad de los actos

⁵ Conforme con lo dispuesto por la Norma IX del Título Preliminar del Código Tributario, en lo no previsto por este código o en otras normas tributarias podrán aplicarse normas distintas a las tributarias siempre que no se les opongan ni las desnaturalicen.

⁶ El artículo 109º del Código Tributario señalaba que los actos de la Administración Tributaria eran nulos en los casos siguientes: 1) Los dictados por órgano incompetente; 2) Los dictados prescindiendo totalmente del procedimiento legal establecido; y, 3) Cuando por disposición administrativa se establecieran infracciones o se aplicasen sanciones no previstas en la ley.



Tribunal Fiscal

Nº 09089-8-2016

administrativos impugnados, tales como la emisión de actos exclusivamente por funcionarios no facultados por razón de la materia, incumplimiento de los requisitos del artículo 77º del Código Tributario por no haberse incluido los motivos determinantes del reparo, y por no haberse corregido la fecha de comisión de la infracción.

Nulidad de los valores impugnados

Que el artículo 9º de la Ley del Procedimiento Administrativo General recoge el principio de presunción de validez de los actos administrativos, según el cual todo acto administrativo se considera válido en tanto su pretendida nulidad no sea declarada por autoridad administrativa o jurisdiccional, según corresponda.

Que respecto a este artículo, MORÓN URBINA señala que cuando queda perfeccionado el acto administrativo, por haber concurrido sus elementos esenciales, se le atribuye una presunción relativa o iuris tantum de validez que dispensa a la autoridad emisora de demostrar su validez, o seguir algún proceso confirmatorio, consultivo o declarativo en el mismo sentido, aun cuando alguien pusiera en duda o pretendiera su invalidez⁷.

Que el artículo 192º de la anotada ley indica que el acto administrativo tendrá carácter ejecutivo, salvo disposición legal expresa en contrario, mandato judicial o que esté sujeto a condición o plazo conforme a ley.

Que de acuerdo con las normas mencionadas, los actos administrativos emitidos por la Administración gozan de una presunción de legalidad y exigibilidad frente a sus destinatarios, desde que son eficaces, autorizando su ejecución por la autoridad administrativa, salvo que mediante una orden de suspensión dispuesta por autoridad administrativa o jurisdiccional o algún otro supuesto previsto por el artículo 192º de la Ley del Procedimiento Administrativo General.

Que respecto a la nulidad alegada por la recurrente en virtud a que se habría transgredido el principio de verdad material al haberse emitido la Resolución de Determinación Nº 012-003-0004397 de 20 de setiembre de 2004⁸ sobre la base de la determinación del Impuesto a la Renta de ejercicio 1999 contenida en la Resolución de Determinación Nº 012-03-0001669, que aún no tenía carácter firme, corresponde indicar de conformidad con los artículos 9º y 192º de la Ley del Procedimiento Administrativo General, aplicables supletoriamente a los procedimientos contenciosos tributarios en virtud a lo establecido por la Norma IX del Título Preliminar del Código Tributario, que en tanto la determinación del Impuesto a la Renta por el ejercicio 1999, efectuada por la Administración en ejercicio de su facultad de fiscalización, contenida en la Resolución de Determinación Nº 012-03-0001669, no hubiese sido dejada sin efecto por este Tribunal o autoridad jurisdiccional, en principio pudo servir de sustento a aquella para que determine el Impuesto a la Renta del ejercicio 2001, de ser el caso, lo que no vulnera el principio de verdad material ni el debido procedimiento, puesto que para la procedencia definitiva de los reparos en el caso materia de autos deberá estarse a los resultados del procedimiento contencioso iniciado respecto de la resolución de determinación que le sirve de base; por tanto, procede desestimar la nulidad invocada por la recurrente⁹.

Resoluciones de Determinación Nº 012-003-0004386 a 012-003-0004397

Que de acuerdo con el Comprobante de Información Registrada y el Informe General de Fiscalización (fojas 1927 a 1948 y 2319 a 2324 del Expediente Nº 12839-2008), la recurrente inició sus actividades el 31 de octubre de 1949 y su actividad económica principal, durante el período acotado, era la construcción de edificios completos.

⁷ MORÓN URBINA, Juan Carlos, *Comentarios a la Ley del Procedimiento Administrativo General*, Gaceta Jurídica, 2006, Lima, p. 156.

⁸ Emitida por la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2001.

⁹ Criterio similar al establecido en las Resoluciones del Tribunal Fiscal Nº 1246-3-2011 y 2712-3-2011, entre otras.



Tribunal Fiscal

Nº 09089-8-2016

Que de los actuados se aprecia que la recurrente es una empresa que realiza actividades de construcción, que en el ejercicio fiscalizado (2001) ejecutaba contratos de obras y además obtenía ingresos o incurría en costos y/o gastos por actividades que no eran propias o no eran atribuibles directamente a dichos contratos, conforme se analizará a continuación.

I. INGRESOS, COSTOS Y/O GASTOS DIVERSOS

Comprobantes de pago no contabilizados como ingresos (Reparo 1)

Que según el artículo 20° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 054-99-EF, aplicable al caso de autos, la renta bruta estaba constituida por el conjunto de ingresos afectos al impuesto que se obtuviese en el ejercicio gravable, siendo que el ingreso neto total resultante de la enajenación de bienes se establecería deduciendo del ingreso bruto las devoluciones, bonificaciones, descuentos y conceptos similares que respondiesen a las costumbres de la plaza.

Que el inciso b) del artículo 26° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas, aprobado por Decreto Supremo N° 055-99-EF, vigente durante el período acotado, prescribe que del monto del impuesto bruto resultante del conjunto de las operaciones realizadas en el período que correspondiese, se deduciría el monto del impuesto bruto, proporcional a la parte del valor de venta o de la retribución del servicio restituido, tratándose de la anulación total o parcial de venta de bienes o prestación de servicios; y, la anulación de las ventas o servicios estaría condicionada a la correspondiente devolución de los bienes y de la retribución efectuada.

Que el numeral 5 del artículo 12° del Reglamento de Comprobantes de Pago, aprobado por Resolución de Superintendencia N° 007-99/SUNAT, modificado por Resolución de Superintendencia N° 077-99-SUNAT, establece que los obligados a emitir comprobantes de pago, notas de crédito, notas de débito y guías de remisión, así como quienes realicen trabajos de impresión y/o importación de los mismos, deberán anular y conservar el o los documentos que por fallas técnicas, errores en la emisión u otros motivos, hubieren sido inutilizados previamente a ser entregados, a ser emitidos o durante su emisión, no debiendo ser declarados. Añade que los documentos anulados deberán ser conservados con sus respectivas copias.

Que mediante el punto 2 del Requerimiento N° 91794, notificado el 27 de octubre de 2003¹⁰ (foja 1893 del Expediente N° 12839-2008), la Administración solicitó a la recurrente que sustentara con la documentación respectiva el motivo por el que no consideró para la determinación de la renta neta imponible e Impuesto General a las Ventas los comprobantes de pago detallados en el Anexo N° 3 adjunto a dicho requerimiento (foja 1884 del Expediente N° 12839-2008).

Que en atención al citado requerimiento, presentó el escrito de fojas 1081 a 1089 del Expediente N° 12839-2008, en el que señaló que las Facturas N° 001-0015379 y 001-0015645, emitidas por el mismo concepto (Valorización N° 01), fueron anuladas (inhabilitadas) en sus respectivos meses, debido a que contenían sendos errores, por lo que posteriormente emitió la Factura N° 001-0015536, que es el comprobante real de la operación por el servicio brindado. Acompañó a su escrito copia de los citados comprobantes de pago y de la carta dirigida a la Embajada Británica (fojas 1068 a 1073 del Expediente N° 12839-2008).

Que en el punto 2 del Resultado del Requerimiento N° 91794, notificado el 12 de noviembre de 2003¹¹ (foja 1893 reverso del Expediente N° 12839-2008), la Administración dejó constancia que la recurrente cumplió parcialmente con lo solicitado; sin embargo, no sustentó el motivo por el que no consideró para

¹⁰ En el domicilio fiscal de la recurrente (fojas 2319 a 2324), mediante acuse de recibo, habiéndose consignado en el cargo de notificación el nombre y firma del receptor, de acuerdo con lo previsto por el inciso a) del artículo 104° del Código Tributario.

¹¹ En el domicilio fiscal de la recurrente (fojas 2319 a 2324), mediante acuse de recibo, habiéndose consignado en el cargo de notificación el nombre y firma del receptor, de acuerdo con lo previsto por el inciso a) del artículo 104° del Código Tributario.



Tribunal Fiscal

Nº 09089-8-2016

la determinación del Impuesto a la Renta e Impuesto General a las Ventas las Facturas Nº 001-0015379, 001-0015645 (emitidas a la Embajada Británica) y 001-0015838 (emitida a la empresa AGP Industrias S.A.), detalladas en el Anexo Nº 3 del mencionado requerimiento; y, asimismo, refirió que de acuerdo con el numeral 5 del artículo 12º del Reglamento de Comprobantes de Pago, los documentos anulados debían de ser conservados con sus respectivas copias.

Que en los Anexos Nº 04 y 11 de la Resolución de Determinación Nº 012-003-0004397 y los Anexos Nº 03 y 06 de las Resoluciones de Determinación Nº 012-003-0004386 a 012-003-0004396 (fojas 2342 y 2349 del Expediente Nº 12839-2008 y 78 y 81 del Expediente Nº 12848-2008), emitidas por la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2001 y el Impuesto General a las Ventas de febrero a diciembre de dicho ejercicio, respectivamente, la Administración señala que si bien la recurrente presentó la carta de 11 de diciembre de 2003 no ha obtenido respuesta de la Embajada Británica por lo que no es posible afirmar que dicho cliente no registró las Facturas Nº 001-0015379 y 001-0015645. Añade que según el numeral 5 del artículo 12º del Reglamento de Comprobantes de Pago, los documentos anulados debían ser conservados con sus respectivas copias, lo que no ha ocurrido en el caso de autos.

Que por lo tanto, la Administración procedió a considerar el importe contenido en las Facturas Nº 001-0015379, 001-0015645 y 001-0015838 como ingresos para efecto del Impuesto a la Renta en el ejercicio 2001, por la suma S/. 547 020,48, y adicionó a la base imponible del Impuesto General a las Ventas de los periodos de agosto y setiembre de dicho ejercicio el importe total de S/. 511 407,14. Citó como base legal los artículos 4º y 41º de la Ley del Impuesto General a las Ventas y los artículos 20º y 28º de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que en el caso de autos, obra a foja 1073 del Expediente Nº 12839-2008 copia de la carta de 11 de diciembre de 2003, remitida por la recurrente a la Embajada Británica, en la que señala que las Facturas Nº 001-0015379 y 001-0015645, consideradas como el sustento de las operaciones que representan ingresos no contabilizados, fueron anuladas (inhabilitadas) y finalmente fueron reemplazadas por la Factura Nº 001-0015536; pero que al no contar con los originales de tales documentos solicitaba a la mencionada entidad que informase sobre tales facturas a fin de acreditar ante la Administración que dichos comprobantes no fueron registrados en su contabilidad.

Que asimismo, se tiene la copia del emisor de la Factura Nº 001-0015379 (foja 1069 del Expediente Nº 12839-2008), donde se observa como concepto de emisión "Valoración Nº 01 - Obra embajada Británica" por un valor de US\$ 77 754,52, retención de US\$ 9 175,03, Impuesto General a las Ventas de US\$ 13 995,81 y un importe neto a cobrar de US\$ 82 575,30; consignándose además en este comprobante un sello con la palabra "Inhabilitado".

Que obra a foja 1070 del Expediente Nº 12839-2008 la copia emisor de la Factura Nº 001-0015645, en el que se detalla por concepto de emisión "Factura correcta de Valorización Nº 01" por US\$ 77 754,52, amortización de adelanto por US\$ 10 230,75, retención fondo de garantía 3% por US\$ 2 332,64, Impuesto General a las Ventas de US\$ 12 596,23 y un total US\$ 80 242,66, en la que se consignó el sello con la palabra "Inhabilitado".

Que además se tiene la copia emisor de la Factura Nº 001-0015536 (foja 1072 del Expediente Nº 12839-2008), señalada por la recurrente como sustento definitivo de valorización de la obra en la Embajada Británica, en la que figura el concepto ingresos por "Valorización Nº 01 - Obra Embajada Británica" por la suma de US\$ 77 754,52, deducciones de "Amortización de Adelanto" por el importe de US\$ 2 332,64, retención por "Fondo de Garantía 3%" por US\$ 8 889,78, Impuesto General a las Ventas por US\$ 13 575,84 y el importe neto a cobrar por US\$ 80 098,04.

Que de la documentación detallada precedentemente, se observa que las Facturas Nº 001-005379 y 001-0015645 se emitieron por el mismo concepto, es decir, por la Valorización Nº 01 de la obra en la Embajada Británica (fojas 1068 y 1071 del Expediente Nº 12839-2008), por lo que corresponderían a la



Tribunal Fiscal

Nº 09089-8-2016

misma operación y, según lo indicado por la recurrente, habrían sido anuladas por errores en su emisión, y no corresponderían a servicios efectivamente realizados por aquella.

Que si bien la Administración considera como ingresos los importes contenidos en las aludidas facturas anuladas por la recurrente debido a que esta no habría conservado en su poder las copias adquiriente usuario y copia SUNAT de tales comprobantes, cabe precisar que tal situación resulta insuficiente para imputar ingresos, toda vez que se debe contar con los elementos necesarios que permitan conocer de manera directa la realización del hecho generador de la obligación tributaria, máxime si, en el caso en particular, la recurrente ha presentado documentación con la finalidad de sustentar que las Facturas N° 001-005379 y 001-0015645 no obedecen a servicios prestados por aquella.

Que en tal sentido, considerando las circunstancias particulares del presente caso, procedía que la Administración efectuase las actuaciones pertinentes a fin de corroborar la realización del hecho económico que supuestamente originó ingresos gravados que no habrían sido considerados por la recurrente para efecto de la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2001 y el Impuesto General a las Ventas de los periodos agosto y setiembre de dicho ejercicio, como sería, por ejemplo, realizar cruces de información con los clientes que figuran en los mencionados comprobantes de pago, al amparo de lo establecido por el numeral 3 del artículo 62° del Código Tributario¹², lo que no hizo, conforme se aprecia de autos; en consecuencia, el reparo materia de análisis, con relación a las Facturas N° 001-005379 y 001-0015645, no se encuentra debidamente sustentado; y, por tanto, procede dejarlo sin efecto.

Que si bien la Administración invoca la aplicación del criterio contenido en la Resolución N° 11318-5-2011, en la que se indica que es el contribuyente quien tiene la obligación de conservar las respectivas copias de las facturas a fin de acreditar la correspondiente anulación de los comprobantes, cabe señalar que la situación analizada en la aludida resolución es distinta al caso de autos, toda vez que no existía cuestionamiento sobre la prestación de servicios como ocurre en el presente caso; por lo tanto, la resolución invocada por la Administración no resulta aplicable.

Que de otro lado, en relación con la Factura N° 001-0015838, objetada por la Administración, se aprecia de autos que la recurrente no explicó ni presentó ninguna documentación que acredite el motivo de la anulación de dicho comprobante, que implicó una disminución en sus ingresos, siendo además que la recurrente no cuestionó la realización del servicio a que se refiere dicha factura; por lo tanto, al encontrarse arreglado a ley dicho reparo procede mantenerlo.

Que estando a lo expuesto, procede declarar fundada la apelación en este extremo a fin que la Administración reliquide el importe del reparo materia de análisis, de acuerdo con lo expuesto por la presente resolución.

Notas de crédito indebidamente emitidas por concepto de combustible entregado por su cliente (Reparo 2)

Que los incisos a) y b) del artículo 1° de la Ley del Impuesto General a las Ventas, aprobado por Decreto Supremo N° 055-99-EF, prevén que se encuentra gravada con este impuesto la venta en el país de bienes muebles y la prestación o utilización de servicios en el país.

Que según los incisos a) y c) del artículo 3° de la mencionada ley es venta todo acto por el cual se transfieren bienes a título oneroso, independientemente de la designación que se dé a los contratos o negociaciones que originen esa transferencia y de las condiciones pactadas por las partes; y, se

¹² Según el numeral 3 del artículo 62° del Código Tributario, la facultad de la fiscalización de la Administración se ejerce en forma discrecional de acuerdo con lo establecido en el último párrafo de la Norma IV del Título Preliminar, siendo que el ejercicio de dicha función fiscalizadora incluye la inspección, investigación y el control del cumplimiento de obligaciones tributarias, incluso de aquellos sujetos que gocen de inafectación, exoneración o beneficios tributarios; y para tal efecto, dispone de la facultad de requerir a terceros informaciones y exhibición y/o presentación de sus libros, registros, documentos, emisión y uso de tarjetas de crédito o afines y correspondencia comercial relacionada con hechos que determinen tributación, en la forma y condiciones solicitadas.

P y r



Tribunal Fiscal

Nº 09089-8-2016

consideraba servicio toda prestación que una persona realizaba para otra y por la cual percibía una retribución o ingreso que se consideraba renta de tercera categoría para los efectos del Impuesto a la Renta, aun cuando no estuviese afecto a este último impuesto, entendiéndose que el servicio era prestado en el país cuando el sujeto que lo presta se encontraba domiciliado en él para efecto del Impuesto a la Renta, sea cual fuere el lugar de celebración del contrato o el pago de la retribución.

Que de acuerdo con los incisos a) y c) del artículo 4º de la referida ley, la obligación tributaria se originaba en la venta de bienes, en la fecha en que se emitía el comprobante de pago o en la fecha en que se entregaba el bien, lo que ocurriese primero; y, en la prestación de servicios, en la fecha en que se emitía el comprobante de pago o en la fecha en que se percibía la retribución, lo que ocurriese primero.

Que los incisos a) y b) del artículo 13º de la ley en mención, establecen que la base imponible está constituida por el valor de venta, en la venta de bienes; y por el total de la retribución, en la prestación o utilización de servicios.

Que el numeral 4 del artículo 10º del Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas, aprobado por Decreto Supremo Nº 29-94-EF, modificado por Decreto Supremo Nº 064-2000-EF, señalaba que para que las operaciones que tenían por efecto anular, reducir o aumentar parcial o totalmente el valor de las operaciones tuvieran efecto, debían estar sustentadas con notas de débito o crédito, cuando se emitieran respecto de operaciones respaldadas con comprobantes de pago, indicando en su último párrafo que la SUNAT establecería las normas que le permitieran tener información de la cantidad y numeración de las notas de crédito y débito de las que dispusiera el sujeto del impuesto.

Que de otro lado, el numeral 1 del artículo 10º del Reglamento de Comprobantes de Pago, prescribe que las notas de crédito se emitirán por concepto de anulaciones, descuentos, bonificaciones, devoluciones y otros, que deberán contener los mismos requisitos y características de los comprobantes de pago en relación a los cuales se emitan y que solo podrán ser emitidas al mismo adquirente o usuario para modificar comprobantes de pago otorgados con anterioridad.

Que el inciso a) del artículo 28º de la Ley del Impuesto a la Renta indicaba que eran rentas de tercera categoría las derivadas del comercio, la industria o minería; de la explotación agropecuaria, forestal, pesquera o de otros recursos naturales; de la prestación de servicios comerciales, industriales o de índole similar, como transportes, comunicaciones, sanatorios, hoteles, depósitos, garajes, reparaciones, construcciones, bancos, financieras, seguros, fianzas y capitalización; y en general, de cualquier otra actividad que constituía negocio habitual de compra o producción y venta, permuta o disposición de bienes.

Que mediante el punto 3 del Requerimiento Nº 91794, notificado el 27 de octubre de 2003, según se ha analizado previamente (foja 1893 del Expediente Nº 12839-2008), la Administración requirió a la recurrente que sustentara, con la documentación correspondiente (valorizaciones y facturas que sustenten la emisión de las notas de crédito y la cancelación de estas), las notas de crédito detalladas en el Anexo Nº 04 adjunto a dicho requerimiento (foja 1883 del Expediente Nº 12839-2008).

Que en virtud del aludido requerimiento, la recurrente presentó los escritos de fojas 1081 a 1089 y 1346 a 1348 del Expediente Nº 12839-2008, en los que manifestó que (cliente) le entregó el mencionado combustible como un insumo de la obra que sería exclusivamente consumido en beneficio de dicha minera, lo cual ocurrió en virtud del contrato de obra suscrito por ambas partes, en el que se acordó que el cliente entregaría combustible del tipo ultra diesel para maquinaria pesada a la recurrente (contratista), en su estación ubicada en la mina Pierina.

Que añadió que el método de valorización de la obra que empleó para efectos del cálculo incluyó el combustible utilizado; sin embargo, dado que dicho insumo fue proporcionado por el cliente, cumplió con descontarlo de las valorizaciones a través de las notas de crédito observadas, cuyo objetivo era



Tribunal Fiscal

Nº 09089-8-2016

reflejar la realidad, es decir, que el importe de dicho combustible fuese excluido de las valorizaciones y se refleje correctamente el ingreso obtenido por la recurrente.

Que en el punto 3 del Resultado del Requerimiento Nº 91794, notificado el 12 de noviembre de 2003, según se ha analizado previamente (foja 1893 reverso del Expediente Nº 12839-2008), la Administración dejó constancia que, en relación con el cliente , la recurrente exhibió la copia de las Facturas Nº 001-0015381, 001-0015636 y 001-0015917 de 10 de agosto, 7 de setiembre y 3 de octubre de 2001, a que hacen referencia las Notas de Crédito Nº 001-0001534, 001-0001540 y 001-0001558, respectivamente, correspondientes a la disminución de las valorizaciones por concepto de combustible entregado por dicho cliente a la recurrente.

Que en los Anexos Nº 05 y 11 de la Resolución de Determinación Nº 012-003-0004397 y los Anexos Nº 04 y 06 de las Resoluciones de Determinación Nº 012-003-0004386 a 012-003-0004396 (fojas 2332, 2348 y 2359 del Expediente Nº 12839-2008 y 79, 81 a 84 del Expediente Nº 12848-2008), emitidas por la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2001 y el Impuesto General a las Ventas de febrero a diciembre de dicho ejercicio, respectivamente, la Administración indica que el combustible era transferido para el consumo de la recurrente a fin de hacer trabajar la maquinaria y prestar el servicio, que incluía además el combustible que entregaba a sus subcontratistas que laboraban en la citada obra (Didsac, Nicotracto), por lo que la entrega de combustible efectuada por dicha minera a la recurrente se encontraba afecta al Impuesto General a las Ventas.

Que en consecuencia, la Administración concluyó que las aludidas notas de crédito fueron indebidamente emitidas por la recurrente a efecto de disminuir los ingresos y el débito fiscal contenidos en las facturas antes detalladas, por lo que procedió a reparar la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2001 y el Impuesto General a las Ventas de agosto a octubre de dicho ejercicio, conforme con el detalle previsto a fojas 2348 del Expediente Nº 1239-2008 y 79 del Expediente Nº 12848-2008.

Que obra a fojas 1302 a 1306 del Expediente Nº 1239-2008 copia del contrato de obra de 28 de junio de 2001 suscrito entre (propietaria) y la recurrente (contratista), en el que se indica que la primera es una persona jurídica dedicada a desarrollar todo tipo de actividades mineras sin excepción alguna, incluyendo explorar y explotar derechos mineros, beneficiar, fundir y refinar minerales y metales para el desarrollo y explotación de la mina , situada en Huaraz, departamento de Ancash, que requiere contratar una empresa especializada en realizar obras; mientras que la segunda es una persona jurídica que se dedica a la ejecución de obras en el sector que se señala en la primera y segunda cláusula del presente contrato, y se obliga a ejecutar las obras, por su propia cuenta y responsabilidad.

Que en el numeral 10.2 de la décima cláusula del citado contrato se estableció que la minera entregaría combustible del tipo ultra diesel para maquinaria pesada a la recurrente, en su estación ubicada en la mina Pierina, para que sea consumido durante la ejecución de la obra; siendo que dicho combustible sería descontado de la facturación mensual presentada por la recurrente.

Que asimismo, obran en autos las Facturas Nº 001-0015381, 001-0015636 y 001-0015917 de 10 de agosto, 7 de setiembre y 3 de octubre de 2001 (fojas 1731, 1734 y 1737 del Expediente Nº 1239-2008), emitidas por la recurrente por el servicio prestado a sobre la base de los importes consignados en las Valorizaciones Nº 01 a 03, por los importes totales de US\$ 829 391,68, US\$ 1 961 376,27 y US\$ 1 313 793,97, que incluyen el Impuesto General a las Ventas por el servicio prestado, ascendente a US\$ 138 231,95, US\$ 326 896,05 y US\$ 218 965,66, respectivamente.

Que también obran en autos las Notas de Crédito Nº 001-0001534, 001-0001540 y 001-0001558 de 13 de agosto, 7 de setiembre y 17 de octubre de 2001 (fojas 1730, 1732, 1733, 1735 y 1736 del Expediente Nº 1239-2008), emitidas por la recurrente en relación con las mencionadas facturas, por concepto de descuento por consumo de combustible por cada período, por las sumas de US\$ 111 797,37, US\$ 244 860,10 y US\$ 82 843,09, que incluyen el Impuesto General a las Ventas por US\$ 17 053,83, US\$ 37 351,54 y US\$ 12 637,08, respectivamente; así como los asientos contables de tales operaciones.



Tribunal Fiscal

Nº 09089-8-2016

Que además, se tienen los reportes titulados "Consumo de combustible", que contienen el detalle de las cantidades mensuales de combustible entregado, la fecha y la maquinaria en la que se utilizó; los documentos denominados "Backcharge Notification", emitidos por , en los que se consignan los montos por concepto de combustible a deducir de las facturas antes señaladas; carta de 2 de agosto de 2001, emitida por la referida minera, mediante la cual acompaña los denominados "Backcharge Notification" y requiere la emisión de la nota de crédito respectiva; el reporte emitido por la mencionada minera sobre la facturación por el combustible tipo ultra diesel entregado a la recurrente; así como el memorándum de 7 de agosto del año en mención emitido por dicha minera en el que se establece que aquella asumiría el consumo de combustible de la recurrente efectuado a través de la subcontratista (Didsac), que previamente fuera reconocido por la recurrente, en razón del cual también se emitiría una nota de crédito para hacer el descuento correspondiente de la valorización (fojas 1052 a 1065 del Expediente Nº 1239-2008).

Que de los actuados, se tiene que las Facturas Nº 001-0015381, 001-0015636 y 001-0015917 fueron emitidas por la recurrente por el servicio realizado en virtud del citado contrato de obra de 28 de junio de 2001, suscrito entre aquella y , teniendo como base las valorizaciones mensuales que contienen el monto total del servicio prestado¹³.

Que sin embargo, se emitieron las Notas de Crédito Nº 001-0001534, 001-0001540 y 001-0001558, con la finalidad de reducir el monto total de las operaciones correspondientes a cada una de las facturas antes mencionadas, por el descuento del combustible de tipo ultra diesel entregado por la aludida minera a la recurrente. Lo que implica que la referida minera cobró a la recurrente por el combustible que le entregó bajo la modalidad de descuento en la facturación de los servicios brindados.

Que toda vez que se encuentra acreditado en autos que la entrega del combustible por parte de la citada minera a la recurrente fue a título oneroso, resulta correcto que dicha adquisición forme parte de la retribución por el servicio prestado por esta última, la cual corresponde al monto total consignado en las Valorizaciones Nº 01 a 03 antes señaladas, pues el servicio prestado por la recurrente se realizó por su propia cuenta y responsabilidad, según las condiciones contractuales acordadas por las partes.

Que en consecuencia, el importe total contenido en las aludidas valorizaciones debió ser considerado para determinar el Impuesto General a las Ventas de agosto a octubre de 2001 así como el Impuesto a la Renta de dicho ejercicio, conforme se ha reflejado en las Facturas Nº 001-0015381, 001-0015636 y 001-0015917, por lo tanto, al encontrarse arreglado a ley el reparo materia de análisis procede mantenerlo y declarar infundada la apelada en este extremo¹⁴.

Que si bien la recurrente afirma que el combustible entregado por no fue de su libre disposición sino que fue destinado exclusivamente como un insumo del proyecto que realizaba en favor de ella, es del caso señalar que el destino de dicho bien no desvirtúa el hecho que fue transferido a título oneroso a la recurrente y que por lo tanto, de acuerdo con la autonomía del Derecho Tributario y lo señalado por las normas glosadas, configura como una operación de venta para la minera y una adquisición para la recurrente, siendo además que aquella podía haber adquirido el combustible a otra empresa y utilizarlo en el desarrollo del servicio prestado a la aludida minera.

Que carece de relevancia lo argumentado por la recurrente, respecto a que la entrega del combustible por parte de se sustentó en el contrato firmado entre ambas, pues tal situación no desvirtúa el hecho que dicha entrega corresponde a una operación de venta por parte de aquella, siendo que si la minera se hubiese obligado, como parte de la retribución a pagar, a entregar a la recurrente el mencionado combustible, su valor no debería figurar dentro de las liquidaciones efectuadas por esta última, que sirven de sustento para el cálculo de la retribución por sus servicios,

¹³ Es importante resaltar que no existe cuestionamiento en autos sobre la realización del servicio brindado por la recurrente a la citada minera en virtud del aludido contrato de obra.

¹⁴ Criterio similar al establecido en las Resoluciones del Tribunal Fiscal Nº 7718-3-2007 y 08545-8-2015.



Tribunal Fiscal

Nº 09089-8-2016

pues ello significaría que dicho combustible formaba parte de su costo, y, de considerarse que el valor de dicho bien no fue incluido en las valorizaciones no tendría sentido que la minera efectuase alguna deducción, ya que se supondría que el aludido bien fue entregado en cumplimiento de la prestación a la que se obligó.

Comprobantes de pago no contabilizados en las cuentas de ingresos del Libro Mayor (Reparo 7)

Que el artículo 20° de la Ley del Impuesto a la Renta, preveía que la renta bruta estaba constituida por el conjunto de ingresos afectos al impuesto que se obtuvieran en el ejercicio gravable.

Que según el inciso a) del artículo 28° de la anotada ley, eran rentas de tercera categoría las derivadas del comercio, la industria o minería; de la explotación agropecuaria, forestal, pesquera o de otros recursos naturales; de la prestación de servicios comerciales, industriales o de índole similar, como transportes, comunicaciones, sanatorios, hoteles, depósitos, garages, reparaciones, construcciones, bancos, financieras, seguros, fianzas y capitalización; y, en general, de cualquier otra actividad que constituyese negocio habitual de compra o producción y venta, permuta o disposición de bienes.

Que este Tribunal ha establecido en la Resolución Nº 3320-4-2010 que tratándose de operaciones gravadas con el Impuesto a la Renta, a efecto de calcular la renta bruta, deben considerarse todos los ingresos afectos, y de ser el caso, las pérdidas obtenidas.

Que mediante el punto 1 del Requerimiento Nº 91797, notificado el 12 de noviembre 2003¹⁵ (foja 1294 del Expediente Nº 12839-2008), la Administración solicitó a la recurrente que indicara y sustentara con la documentación respectiva el motivo por el que no consideró para la determinación de la renta imponible del ejercicio 2001 a los comprobantes de pago detallados en el Anexo Nº 01 adjunto a dicho requerimiento (foja 1289 del Expediente Nº 12839-2008).

Que en virtud del citado requerimiento, la recurrente presentó el escrito de foja 1080 del Expediente Nº 12839-2008, en el que explica que los comprobantes de pago objetados fueron provisionados y declarados como ingresos en el período 2000, y refiere que durante el procedimiento de fiscalización presentó un cuadro comparativo, donde figura el total anual del importe de ventas según contratos vs. lo registrado en la contabilidad en los años 1998 a 2000, así como diversa documentación (boletas de venta y contratos de venta de 11 departamentos).

Que en el punto 1 del Resultado del Requerimiento Nº 91797, notificado el 2 de diciembre de 2003¹⁶ (foja 1294/reverso del Expediente Nº 12839-2008), la Administración dejó constancia que la recurrente presentó diversa documentación relacionada con las facturas observadas y señaló que si bien aquella exhibió un listado con el movimiento de la Cuenta 704001 - Ventas valorizaciones en el país por los ejercicios 1999 y 2000 (donde se observa provisiones por la obra Barranco IV por el importe acumulado de US\$ 1 387 126,19), listado con el movimiento de la Cuenta 124002 – Provisión de cliente M.E. con un saldo al 31 de diciembre de 2000 de US\$ 1 387 126,19, y listado con el movimiento de la Cuenta 124002 –Provisión de cliente M.E. con un saldo al 31 de diciembre de 2000 de US\$ 26 999,64, e indicó que dicho importe correspondía a la boleta de venta emitida a _____, no resultó posible identificar que las provisiones en la Cuenta 704001 – Ventas valorizaciones en el país correspondiesen a la boleta de venta emitida al mencionado cliente por el departamento en el Edificio Barranco IV.

Que agregó que la recurrente no sustentó el motivo por el que no consideró para la determinación de la renta imponible del ejercicio 2001 a la boleta de venta emitida a _____

¹⁵ En el domicilio fiscal de la recurrente (fojas 2319 a 2324), mediante acuse de recibo, habiéndose consignado en el cargo de notificación el nombre y firma del receptor, de acuerdo con lo previsto por el inciso a) del artículo 104° del Código Tributario.

¹⁶ En el domicilio fiscal de la recurrente (fojas 2319 a 2324), mediante acuse de recibo, habiéndose consignado en el cargo de notificación el nombre y firma del receptor, de acuerdo con lo previsto por el inciso a) del artículo 104° del anotado código.



Tribunal Fiscal

Nº 09089-8-2016

Que en los Anexos Nº 06 y 11 de la Resolución de Determinación Nº 012-003-0004397 (fojas 2333 y 2347 del Expediente Nº 12839-2008), emitida por la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2001, la Administración señaló que la recurrente exhibió un listado con el movimiento de la Cuenta 704001 – Ventas valorizaciones en el país por los ejercicios 1999 y 2000, en donde se observó provisiones por la obra Barranco IV por un importe acumulado de US\$ 1 387 126,19, listado con el movimiento de la Cuenta 124002 – Provisión de cliente M.E. con un saldo al 31 de diciembre de 2000 de US\$ 1 387 126,19 y listado con el movimiento de la Cuenta 124002 – Provisión del cliente M.E. con un saldo al 31 de diciembre de 2000 por US\$ 26 999,64, indicando que dicho importe corresponde a la provisión de la Boleta de Venta Nº 001-0001515 emitida a el 30 de noviembre de 2001; sin embargo, de la revisión de tales documentos no resultó factible identificar que correspondiesen a la citada boleta de venta emitida al referido cliente por el departamento en el edificio Barranco IV. En tal sentido, concluyó que la recurrente no acreditó debidamente las razones por las que no incorporó para la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2001 el importe de la anotada boleta. Además refirió que la recurrente tampoco sustentó el motivo por el que no consideró para la determinación de la renta imponible del ejercicio acotado a la Boleta de Venta Nº 001-0001501 emitida a el 29 octubre 2001. Finalmente, indicó que la recurrente solo consideró a las mencionadas boletas de venta para efecto de la determinación del Impuesto General a las Ventas del ejercicio 2001, por lo que procedió a efectuar el reparo respectivo a la determinación del Impuesto a la Renta de dicho ejercicio, por la suma de S/. 79 555,69. Citó como base legal a los artículos 20º y 28º de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que la recurrente afirma que los montos contenidos en las Boletas de Venta Nº 001-0001501 y 001-0001515, fueron provisionados y declarados como ingresos en el ejercicio 2000, por lo que no correspondía atribuirlos en el ejercicio 2001; en tal sentido, corresponde determinar si aquella sustentó debidamente el reconocimiento de tales ingresos en el ejercicio a que hace mención.

Que de la revisión de la copia de la Boleta de Venta Nº 001-0001515 de 30 de noviembre de 2001 (foja 1241 del Expediente Nº 12839-2008), emitida por la recurrente a , se aprecia que describe como concepto de la operación el pago a cuenta del departamento Barranco IV por un total de US\$ 26 943,00 (S/. 92 495,32), donde también se hace referencia a que por dicha operación se efectuó un cargo a la Cuenta 168002 por el importe de S/. 92 495,32, con abono a la Cuenta 759001, por la suma de S/. 78 385,86, y a la Cuenta 401102, por el monto de S/. 14 109,45.

Que dado que en la mencionada boleta de venta se hace referencia a un abono en la Cuenta 759001, se procedió a la revisión del Libro Mayor de la mencionada cuenta contable (fojas 218 a 227 del Expediente Nº 12839-2008), sin que se aprecie abono alguno por la aludida operación y/o por dicho importe durante el período de enero a diciembre de 2001.

Que asimismo, obra en autos el documento denominado Transacciones x C. Costo de enero a diciembre de 2000 (foja 1247 del Expediente Nº 12839-2008), el cual tiene registrados diversos abonos en la Cuenta 704001 de las distintas operaciones de ingresos, detallándose sus correspondientes importes en dólares y su equivalente en nuevos soles con un saldo final de US\$. 1 387 126,19 (equivalente a S/. 4 503 496,21), sin que se aprecie ninguna referencia o registro respecto de la operación de venta del mencionado departamento correspondiente a la Boleta de Venta Nº 001-0001515.

Que de otro lado, en cuanto a la Boleta Venta Nº 001-0001501 de 29 de octubre de 2001, emitida a la recurrente no ha proporcionado ninguna documentación que sustente las razones por las que no incluyó tal ingreso para efecto de la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2001, pese a habérsele solicitado expresamente ello.

Que por lo expuesto, toda vez que la recurrente no acreditó con la documentación correspondiente que el ingreso por las referidas operaciones se efectuó en el ejercicio 2000 tal como lo sostiene, resulta con arreglo a ley la imputación de ingresos por los importes contenidos en las boletas de ventas antes



Tribunal Fiscal

Nº 09089-8-2016

mencionadas (S/. 79 555,69); en consecuencia, procede mantener el reparo bajo análisis y declarar infundada la apelación en este extremo.

Intereses presuntos por préstamos a sus afiliadas de México y Brasil (Reparo 8)

Que el artículo 26° de la Ley del Impuesto a la Renta, antes de la modificación dispuesta por el Decreto Legislativo N° 945, establecía que para efectos de dicho impuesto se presumía, salvo prueba en contrario constituida por los libros de contabilidad del deudor, que todo préstamo en dinero, cualquiera que fuese su denominación, naturaleza o forma o razón, devengaba un interés no inferior a la tasa activa de mercado promedio mensual en moneda nacional (TAMN) que publica la Superintendencia de Banca y Seguros y que regiría dicha presunción aún cuando no se hubiese fijado el tipo de interés, se hubiese estipulado que el préstamo no devengaría intereses, o se hubiese convenido en el pago de un interés menor; y, tratándose de préstamos en moneda extranjera se presumía que devengaban un interés no menor a la tasa promedio de depósitos a seis (6) meses del mercado interbancario de Londres del último semestre calendario del año anterior.

Que según el último párrafo del artículo mencionó, las presunciones contenidas en él, no operarían en los casos de préstamos a personal de la empresa por concepto de adelanto de sueldo que no excedieran de una (1) Unidad Impositiva Tributaria o de treinta (30) Unidades Impositivas Tributarias, cuando se tratase de préstamos destinados a la adquisición o construcción de viviendas de tipo económico; así como los préstamos celebrados entre los trabajadores y sus respectivos empleadores en virtud de convenios colectivos debidamente aprobados por la Autoridad Administrativa de Trabajo, y que tampoco operarían en los casos de préstamos del exterior otorgados por personas no domiciliadas, y en los préstamos de dinero otorgados bajo el sistema de reajuste de capital.

Que por su parte, el artículo 15° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 122-94-EF, señala que se aplicarán las siguientes normas a la presunción de intereses del artículo 26° de la mencionada ley: a) Solo se considerará préstamo a aquella operación de mutuo en la que medie entrega de dinero o que implique pago en dinero por cuenta de terceros, siempre que exista obligación de devolver; b) La presunción de intereses no será de aplicación en el caso de préstamos que de acuerdo a disposiciones legales se deban otorgar con tasas de interés inferiores a las señaladas en el artículo de la referencia; c) No se consideran préstamos a las operaciones tales como pagos por cuenta de terceros efectuados por mandato de la ley, entregas de sumas en calidad de depósito de cualquier tipo, adelantos o pagos anticipados y provisiones de fondos para su aplicación efectiva a un fin; d) Tampoco se considerará préstamo a los retiros en dinero que a cuenta de utilidades y hasta el monto de las que corresponda al cierre del ejercicio, efectúen los socios e integrantes de las sociedades y entidades consideradas o no personas jurídicas por el artículo 14° de la anotada ley; y, e) Tratándose de préstamos al personal de la empresa, por concepto de adelanto de sueldos o destinados a la adquisición o construcción de vivienda de tipo económico, la presunción de intereses operará por el monto total del préstamo cuando este exceda de una (1) Unidad Impositiva Tributaria o de treinta (30) Unidades Impositivas Tributarias, según sea el caso.

Que de acuerdo con lo establecido por este Tribunal en las Resoluciones N° 06965-4-2005 y 0791-4-2006, entre otras, la presunción de intereses contenida en el artículo 26° de la Ley del Impuesto a la Renta se aplica en el caso de detectarse préstamos (mutuos) en los que exista entrega de dinero con la obligación de devolver, presunción que solo admite como prueba en contrario, los libros de contabilidad del deudor.

Que asimismo, conforme con el criterio adoptado por este Tribunal en las Resoluciones N° 10709-3-2013 y 10569-4-2009, entre otras, si bien todo préstamo devenga un interés presunto salvo las excepciones previstas en las citadas normas¹⁷, la realización de la operación del préstamo definida como la entrega de dinero condicionada a su devolución, debe ser demostrada, tanto por la

¹⁷ Como son la prueba en contrario constituida por los libros del deudor, así como los supuestos contemplados en los incisos b) y e) del artículo 15° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta.



Tribunal Fiscal

Nº 09089-8-2016

Administración respecto de su existencia, como por la recurrente con relación a la inexistencia de la obligación de devolver, a cuyo efecto deben considerarse los supuestos que no son considerados préstamos según el artículo 15º del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que mediante el punto 7 del Requerimiento Nº 91797, notificado el 12 de noviembre de 2003, según se ha analizado previamente (fojas 1291 y 1294 del Expediente Nº 12839-2008), la Administración solicitó a la recurrente que exhibiese el movimiento anual del ejercicio 2001 de las cuentas por cobrar que tiene con sus afiliadas domiciliadas en el exterior, como

, entre otras, y que señalase si dichas cuentas generaban intereses.

Que en el Resultado del Requerimiento Nº 91797, notificado el 2 de diciembre de 2003 (fojas 1278 y 1294 reverso del Expediente Nº 12839-2008), la Administración dejó constancia que la recurrente exhibió el listado del Libro Mayor con Auxiliar correspondiente a las cuentas 165101 (Cuentas por cobrar subsidiarias M.N.) y 165102 (Cuentas por cobrar subsidiarias M.E.) de sus afiliadas

y , y manifestó que no poseía otras cuentas por cobrar a sus demás afiliadas domiciliadas en el exterior y que las operaciones registradas en tales cuentas no habían generado intereses.

Que posteriormente, mediante el escrito de 11 de diciembre de 2003 (fojas 1074 a 1080 del Expediente Nº 12839-2008), la recurrente mencionó que cumplió con presentar el movimiento de las cuentas por cobrar durante el ejercicio acotado correspondiente a sus afiliadas

y ; y, además acompañó las cartas emitidas por las referidas empresas, en las que afirmaron que las mencionadas cuentas por cobrar no generaron intereses (fojas 1041 y 1042 del Expediente Nº 12839-2008).

Que en los Anexos Nº 07 y 11 de la Resolución de Determinación Nº 012-003-0004397 (fojas 2332, 2346 y 2359 del Expediente Nº 12839-2008), emitida por la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2001, la Administración determinó que la recurrente no sustentó los motivos por los que las cuentas por cobrar que figuran en su Libro Mayor con Auxiliar no habrían generado intereses. En ese sentido, agregó que los importes que figuran en las cuentas por cobrar no corresponden a los supuestos contenidos en los incisos c) o d) del artículo 15º del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, que detallan las operaciones que no califican como préstamos; por lo que procedió a reparar por concepto de ingresos omitidos para efecto de la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio acotado por intereses presuntos, la suma de S/. 901 998,79, en aplicación del artículo 26º de la ley del citado impuesto.

Que de acuerdo con las normas y criterios antes glosados, se tiene que si bien todo préstamo devenga un interés presunto salvo las excepciones previstas en dichas normas, la realización de la operación del préstamo, definida como la entrega de dinero condicionada a su devolución, debe ser demostrada; por lo que corresponde evaluar si en el caso de autos la Administración demostró que había acaecido el supuesto habilitante para aplicar la presunción a que se refiere el artículo 26º de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que obra a fojas 1212 a 1233 del Expediente Nº 12839-2008 el reporte del Libro Mayor con Auxiliar de los períodos de enero a diciembre de 2001, observándose el movimiento de las cuentas 165101 (Cuentas por cobrar subsidiarias M.N.) y 165102 (Cuentas por cobrar subsidiarias M.E.) de sus afiliadas y , de cuya revisión se aprecia que solo existía

saldo deudor en el caso de las cuentas correspondientes a la primera empresa mientras que en el caso de la segunda empresa el saldo de la cuenta era cero.

Que además, obran a fojas 1041 y 1042 del Expediente Nº 12839-2008 las cartas de 4 y 10 de diciembre de 2003, emitidas por y , en las que las anotadas empresas afirmaban que los movimientos de las aludidas cuentas por cobrar no generaron intereses y que no habían registrado ningún gasto por dicho concepto.

[Handwritten signature]

[Handwritten mark]



Tribunal Fiscal

Nº 09089-8-2016

Que ahora bien, conforme se advierte de la Resolución de Determinación Nº 012-003-0004397 (fojas 2332 y 2346 del Expediente Nº 12839-2008), la Administración sustenta la aplicación de los intereses presuntos en que la recurrente habría efectuado préstamos a sus afiliadas no domiciliadas en el país, conclusión a la que arribó tras efectuar una interpretación *contrario sensu* al señalar que las operaciones registradas en las Cuentas 165101 y 165102, descritas en el Libro Mayor con Auxiliar de enero a diciembre de 2001 de la recurrente, no correspondían a los supuestos contenidos en los incisos c) o d) del artículo 15º del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, que describen las operaciones que no califican como préstamos¹⁸.

Que si bien según el Plan Contable General Revisado, aprobado por Resolución CONASEV Nº 006-84-EFC/94.10, vigente durante el período acotado, la Cuenta 16 (Cuentas por cobrar diversas)¹⁹ corresponde a una cuenta del activo que agrupa a las divisionarias que representan acreencias de la empresa por operaciones conexas distintas a las de venta en razón de su actividad, específicamente la subcuenta 165 no está contemplada en la estructura de dicho plan, habiendo sido empleada en el presente caso por la recurrente para registrar los movimientos en las cuentas por cobrar a sus afiliadas, utilizando las subdivisionarias 165101 y 165102, advirtiéndose que el registro de tales transacciones en el Libro Mayor con Auxiliar, que ha sido tomado como referencia por la Administración para establecer el importe de los intereses presuntos materia de acotación, no resulta suficiente para probar que la recurrente entregó dinero a sus afiliadas con la obligación de devolver²⁰, ya que las operaciones anotadas en dichas subdivisionarias contienen sendas glosas, tales como "D/C 13-000-49901", "Comis. Transf. Fondos", entre otras, las cuales por sí solas no evidencian que correspondan a préstamos; por lo que no se advierte que la Administración hubiese corroborado efectivamente la existencia de los aludidos préstamos, de acuerdo con lo establecido por este Tribunal en las Resoluciones Nº 10709-3-2013 y 10569-4-2009, entre otras.

Que en tal sentido, dado que no se encuentra acreditado en autos que las operaciones descritas en las Cuentas 165101 (Cuentas por cobrar subsidiarias en moneda nacional) y 165102 (Cuentas por cobrar subsidiarias en moneda extranjera) correspondan a préstamos efectuados por la recurrente, no resulta aplicable la presunción establecida por el artículo 26º de la Ley del Impuesto a la Renta, por lo tanto el reparo no se encuentra debidamente sustentado y procede levantarlo y declarar fundada la apelada en este extremo.

Que carecen de sentido las afirmaciones de la Administración respecto a que la recurrente no habría desvirtuado la presunción de intereses con la documentación presentada, dado que si bien el artículo 26º de la Ley del Impuesto a la Renta contempla la presunción de que todo préstamo devenga un interés, salvo las excepciones previstas en la ley, la cual solo admite como prueba en contrario los libros de contabilidad del deudor, resulta indispensable a efecto de imputar tales intereses, en primer lugar, demostrar que existió la operación de préstamo, definida como la entrega de dinero condicionada a su devolución, lo que no ha ocurrido en el presente caso, tal como se ha señalado en los considerandos precedentes.

¹⁸ Los incisos c) y d) del artículo 15º del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, establecen que no se consideran préstamos a las operaciones tales como pagos por cuenta de terceros efectuados por mandato de la ley, entregas de sumas en calidad de depósito de cualquier tipo, adelantos o pagos anticipados y provisiones de fondos para su aplicación efectiva a un fin; así como tampoco se considerará préstamo a los retiros en dinero que a cuenta de utilidades y hasta el monto de las que corresponda al cierre del ejercicio, efectúen los socios e integrantes de las sociedades y entidades consideradas o no personas jurídicas por el artículo 14º de dicha ley.

¹⁹ De acuerdo con la estructura de cuentas del Plan Contable General Revisado, la Cuenta 16 Cuentas por cobrar diversas, contiene las siguientes subcuentas: 161 (Préstamos a terceros), 162 (Reclamaciones a terceros), 163 (Intereses por cobrar), 164 (Depósitos en garantía), 168 (Otras cuentas por cobrar diversas) y 169 (Cobranza dudosa).

²⁰ Es del caso señalar que tampoco aprecia de autos que la recurrente hubiese manifestado que realizó préstamos (mutuos) en favor de sus afiliadas.



Tribunal Fiscal

Nº 09089-8-2016

Que contrariamente a lo manifestado por la Administración, el mero hecho que la recurrente hubiese registrado operaciones en la Cuenta 16 (Cuentas por cobrar diversas) no determina *per se* que hubiese efectuado préstamos en favor de sus afiliadas, máxime si las subdivisionarias que utilizó (165101 y 165102) para anotar dichas transacciones no están comprendidas en la estructura del Plan Contable General Revisado y las glosas correspondientes a tales operaciones contienen descripciones diversas que no permiten corroborar efectivamente que la recurrente hubiese entregado sumas de dinero a sus afiliadas con la obligación de devolver (préstamos).

Que tampoco es amparable lo alegado por la Administración en cuanto a que resulta aplicable al caso de autos el criterio contenido en las Resoluciones del Tribunal Fiscal Nº 2153-10-2011, 5075-1-2010 y 5402-4-2010, en las se habría establecido que la carga de la prueba correspondería a los contribuyentes en el caso de imputación de intereses presuntos, toda vez que las anotadas resoluciones corresponden a situaciones en las que, a diferencia de lo ocurrido en el caso de autos, no existía controversia sobre la realización de los préstamos por parte de los contribuyentes en favor de terceros o accionistas, cuya existencia previamente se encontraba acreditada, lo que no ha pasado en este caso.

Extornos no sustentados de la Cuenta 75 - Ingresos Diversos (Reparo 9)

Que el artículo 20º de la Ley del Impuesto a la Renta señalaba que la renta bruta estaría constituida por el conjunto de ingresos afectos al impuesto que se obtuviesen en el ejercicio gravable, y que cuando tales ingresos proviniesen de la enajenación de bienes, la renta bruta estará dada por la diferencia existente entre el ingreso neto total proveniente de dichas operaciones y el costo computable de los bienes enajenados, entendiéndose por costo computable de los bienes enajenados, el costo de adquisición, producción o, en su caso, el valor de ingreso al patrimonio o valor en el último inventario determinado conforme a ley.

Que el inciso a) del artículo 28º de la citada ley disponía que eran rentas de tercera categoría las derivadas del comercio, la industria o minería; de la explotación agropecuaria, forestal, pesquera o de otros recursos naturales; de la prestación de servicios comerciales, industriales o de indole similar, como transportes, comunicaciones, sanatorios, hoteles, depósitos, garages, reparaciones, construcciones, bancos, financieras, seguros, fianzas y capitalización; y, en general, de cualquier otra actividad que constituya negocio habitual de compra o producción y venta, permuta o disposición de bienes.

Que mediante el punto 9 del Requerimiento Nº 91797, notificado el 12 de noviembre de 2003 (foja 1291 del Expediente Nº 12839-2008), la Administración reiteró²¹ a la recurrente que sustentara, contablemente y con la documentación correspondiente, los extornos realizados en la Cuenta 75 – Ingresos Diversos, entre otras, detallados en el Anexo Nº 9 adjunto a dicho requerimiento, cuyo importe ascendía a S/. 3 611 002,76 (foja 1279 del Expediente Nº 12848-2008).

Que a través del punto 9 del resultado al mencionado requerimiento, notificado el 2 de diciembre de 2003 (foja 1278 del Expediente Nº 12839-2008), la Administración dejó constancia que la recurrente presentó el movimiento del Libro Mayor de la Cuenta 75 – Ingresos Diversos, entre otras, y los asientos contables de reclasificación de cuentas, con lo que sustentó parcialmente lo observado; sin embargo, no sustentó los extornos detallados en el Anexo Nº 3 adjunto al resultado del mencionado requerimiento, por la suma de S/. 834 307,13 (foja 1273 del Expediente Nº 12848-2008).

²¹ Es pertinente señalar que mediante el punto 1 del Requerimiento Nº 91794 (foja 1893 del Expediente Nº 12848-2008), la Administración requirió a la recurrente que sustentase contablemente y con la documentación correspondiente (asiento contable de provisión con su correspondiente valorización y factura emitida por dicho concepto) los extornos realizados en la Cuenta 75 – Ingresos Diversos, entre otras, detallados en el Anexo Nº 2 adjunto a dicho requerimiento (fojas 1885 y 1886 del Expediente Nº 12848-2008); sin embargo, al cierre del mencionado requerimiento, la Administración dejó constancia que la recurrente cumplió parcialmente con lo solicitado, mas no sustentó los extornos detallados en el Anexo Nº 2 adjunto al resultado del anotado requerimiento (fojas 1878 y 1879 del Expediente Nº 12848-2008).



Tribunal Fiscal

Nº 09089-8-2016

Que en el punto 8 del Informe General de Fiscalización (foja 1928 del Expediente Nº 12848-2008), la Administración dejó constancia que, con posterioridad al cierre del anotado requerimiento, la recurrente presentó documentación que permitió disminuir el reparo efectuado por extornos realizados en la Cuenta 75 - Ingresos Diversos, entre otras, respecto a las operaciones vinculadas con la Obra 1352 - Ripley y Total 7001 – OFP, en S/. 42 947,50 (fojas 423 y 424 del Expediente Nº 12848-2008).

Que en los Anexos Nº 01 y 08 de la Resolución de Determinación Nº 012-003-0004397, emitida por la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2001 (foja 2355 del Expediente Nº 12848-2008), la Administración efectuó el reparo por extornos no sustentados de la Cuenta 75 - Ingresos Diversos, por el monto de S/. 791 359,63, cuyo detalle obra a foja 2345 del Expediente Nº 12848-2008. Citó como base legal a los artículos 20º y 28º de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que de los actuados se tiene que durante la etapa de fiscalización, la recurrente presentó documentación que sustentó parte de los extornos efectuados en la Cuenta 75 - Ingresos Diversos correspondientes al ejercicio 2001, la cual consistió en asientos contables y extractos del Libro Mayor de la mencionada cuenta (fojas 423, 424, 1149 y 1769 a 1876 del Expediente Nº 12848-2008), de cuya revisión se advirtió que dichos extornos realizados correspondían a reclasificaciones a otras cuentas de resultados y/o cuentas por cobrar, por lo que no fueron materia de reparo.

Que sin embargo, la recurrente no cumplió con presentar sustento documentario y/o contable en relación con los extornos de la Cuenta 75 - Ingresos Diversos, por el monto de S/. 791 359,63, detallados a foja 2345 del Expediente Nº 12848-2008, a pesar de haber sido requerida expresamente mediante los Requerimientos Nº 91794 y 91797; en consecuencia, resultaba correcto que la Administración desconociera dichos extornos efectuados a la citada cuenta dado que carecen de justificación.

Que por lo tanto, al encontrarse arreglado a ley el reparo, corresponde mantenerlo y declarar infundada la apelación en este extremo.

Ingresos no gravados por intereses compensatorios (Reparo 13)

Que el inciso b) del artículo 1º de la Ley del Impuesto General a las Ventas, establece que el referido impuesto grava la prestación o utilización de servicios en el país; y según el numeral 1 del inciso c) del artículo 3º de dicha ley, se entendía por servicio a toda prestación que una persona realizaba para otra y por la cual percibía una retribución o ingreso que se consideraba renta de tercera categoría para los efectos del Impuesto a la Renta, aun cuando no estuviese afecto a este último impuesto, entendiéndose que el servicio era prestado en el país cuando el sujeto que lo presta se encontraba domiciliado en él para efecto del Impuesto a la Renta, sea cual fuere el lugar de celebración del contrato o el pago de la retribución.

Que el inciso b) del artículo 13º de la ley en mención, establece que la base imponible está constituida por el total de la retribución, en la prestación o utilización de servicios.

Que según el artículo 14º de la anotada ley, se entendía por valor de venta del bien, retribución por servicios, valor de construcción o venta del bien inmueble, según el caso, la suma total que quedaba obligado a pagar el adquirente del bien, usuario del servicio o quien encargaba la construcción; considerándose que esa suma estaría integrada por el valor total consignado en el comprobante de pago de los bienes, servicios o construcción, incluyendo los cargos que se efectuasen por separado de aquel y aun cuando se originasen en la prestación de servicios complementarios, en intereses devengados por el precio no pagado o en gasto de financiación de la operación. Además, los gastos realizados por cuenta del comprador o usuario del servicio formaban parte de la base imponible cuando constasen en el respectivo comprobante de pago emitido a nombre del vendedor, constructor o quien prestase el servicio.



Tribunal Fiscal

N° 09089-8-2016

Que conforme con el artículo 1242° del Código Civil, el interés es compensatorio cuando constituye la contraprestación por el uso del dinero o de cualquier otro bien; y es moratorio cuanto tiene por finalidad indemnizar la mora en el pago.

Que el artículo 1246° del referido código, especifica que de no haberse convenido el interés moratorio, el deudor solo está obligado a pagar por causa de mora el interés compensatorio pactado y, en su defecto, el interés legal; y el artículo 1333° del código en mención regula cuándo se considera que el deudor incurre en mora²².

Que este Tribunal en la Resolución N° 214-5-2000, publicada con carácter de observancia obligatoria en el diario oficial "El Peruano" el 5 de mayo de 2000, estableció que los intereses moratorios no están gravados con el Impuesto General a las Ventas.

Que en la referida resolución, se precisó que está en la esencia de la venta o servicio gravado con el Impuesto General a las Ventas el concepto de contraprestación infiriéndose que, en el caso de los intereses devengados por el precio no pagado, este concepto implica una relación causal entre la entrega de un bien o la prestación de un servicio y su contraprestación económica en el pago del precio y/o de los intereses o gastos de financiación correspondientes a la operación, lo que según dicha relación causal, conforme a su naturaleza jurídica de contraprestación, no es pasible de alcanzar a los intereses moratorios, de carácter jurídico indemnizatorio.

Que asimismo, en la Resolución N° 00002-5-2004, este Tribunal ha señalado que cuando el artículo 14° de la Ley del Impuesto General a las Ventas hace referencia a intereses devengados por el precio no pagado, "(...) se refiere a los que surgen como consecuencia de la estructura acordada por las partes para el pago del precio, es decir, los llamados compensatorios que se originan en el financiamiento del precio".

Que según Osterling Parodi y Castillo Freyre "(...) el interés compensatorio tiene como propósito restablecer el equilibrio patrimonial, impidiendo el enriquecimiento indebido a favor de una parte e imponiendo, a quien aprovecha el dinero o cualquier otro bien, una retribución adecuada para su uso. (...) Por ello se ha dicho que los intereses compensatorios cumplen con la función económica de retribuir el uso de un capital ajeno"²³.

Que en relación con los intereses compensatorios, Cárdenas Quirós señala que "(...) resulta preferible referirse en ese caso a intereses "retributivos". Esta expresión refleja con mayor nitidez la naturaleza de este tipo de interés: retribución debida por el uso del dinero o de cualquier otro capital"²⁴.

Que de otro lado, para Osterling Parodi y Castillo Freyre, el interés moratorio "(...) repara los daños y perjuicios que el retraso culpable o doloso en el pago pudiese causar", precisando que "Los intereses moratorios son, entonces, aquellos que cumplen la función económica de reparar el retardo en la ejecución de una obligación"²⁵.

Que mediante el punto 5 del Requerimiento N° 91794, notificado el 27 de octubre de 2003 (fojas 1892 y 1893 del Expediente N° 12839-2008), la Administración solicitó a la recurrente que indicara el motivo por el que no consideró para la determinación de la renta imponible la Factura N° 001-0013644 emitida

²² De acuerdo con el artículo 1333° del Código Civil, incurre en mora el obligado desde que el acreedor le exija, judicial o extrajudicialmente, el cumplimiento de su obligación; y, no es necesaria la intimación para que la mora exista en los siguientes casos: 1) Cuando la ley o el pacto lo declaren expresamente; 2) Cuando de la naturaleza y circunstancias de la obligación resultare que la designación del tiempo en que había de entregarse el bien, o practicarse el servicio, hubiese sido motivo determinante para contraerla; 3) Cuando el deudor manifieste por escrito su negativa a cumplir la obligación; y, 4) Cuando la intimación no fuese posible por causa imputable al deudor.

²³ OSTERLING PARODI, Felipe y CASTILLO FREYRE, Mario. Tratado de las Obligaciones, segunda parte - tomo V, Perú, Biblioteca Para Leer el Código Civil, Fondo Editorial de la Pontificia Universidad Católica del Perú, 1996, pág. 315.

²⁴ CÁRDENAS QUIRÓS, Carlos. En ARIAS-SCHREIBER, Max. Exégesis del Código Civil Peruano de 1984. Tomo II, Gaceta Jurídica, Tercera Edición, Lima, 2000. pág. 264.

²⁵ OSTERLING PARODI, Felipe y CASTILLO FREYRE, Mario. Op. cit., págs. 322 y 323.



Tribunal Fiscal

Nº 09089-8-2016

al Proyecto Especial Tacna, por un importe de S/. 3 063 761,11 correspondiente a intereses; y, que exhibiese la documentación que sustentara el mencionado importe, así como los comprobantes de pago que dieron origen a los intereses, la provisión de estos, su cálculo y cancelación.

Que en atención al referido requerimiento, la recurrente presentó el escrito de foja 1877 del Expediente Nº 12839-2008, en el que señaló que la aludida factura fue considerada para la determinación de la base imponible de la renta neta del ejercicio 2001, importe que fue ajustado con el extorno de la provisión registrada en dicho ejercicio. Acompaña, entre otros, copia de las resoluciones emitidas por la Sala Corporativa Transitoria Especializada en lo Contencioso Administrativo y la Sala de Derecho Constitucional y Social de la Corte Suprema, que declararon fundada la demanda formulada por la recurrente contra Proyecto Especial Tacna y dispusieron que se emita nuevo pronunciamiento (fojas 1713 a 1729 del Expediente Nº 12839-2008).

Que en el punto 5 del Resultado del Requerimiento Nº 91794, notificado el 12 de noviembre de 2003 (fojas 1882 y 1893 reverso del Expediente Nº 12839-2008), la Administración dejó constancia del escrito y las pruebas presentadas por la recurrente; y, precisó que aquella no exhibió los comprobantes de pago que dieron origen a los intereses, así como su cálculo y cancelación.

Que a través del punto 10 del Requerimiento Nº 91797, notificado el 12 de noviembre de 2003 (fojas 1290 y 1294 del Expediente Nº 12839-2008), la Administración reiteró a la recurrente que exhibiera la documentación que sustentase el cálculo de intereses por un importe de S/. 3 063 761,11 y su cancelación; y, además, que explicase si se trataban de intereses compensatorios o moratorios.

Que en virtud del referido requerimiento, la recurrente presentó el escrito de fojas 1074 a 1080 del Expediente Nº 12839-2008, en el que indicó que sufrió un descuento ilegal durante la ejecución de la obra Kovire, siendo que el pronunciamiento judicial obtenido determinó que dicho descuento le fuese reembolsado agregándose los intereses correspondientes. En tal sentido, el referido descuento significó un incumplimiento contractual, por lo que los intereses devengados de dicho descuento tienen la calidad de moratorios, conforme con la definición contenida en el artículo 1242º del Código Civil, y por lo tanto se encuentran inafectos al Impuesto General a las Ventas.

Que añadió que en el caso de resulta imposible calificar a los intereses como compensatorios porque el dinero nunca fue entregado por el Proyecto Especial Tacna a la recurrente, y en ese sentido, no podría existir contraprestación alguna por un uso o utilización que nunca existió, es más, la citada entidad desde el momento en que aplicó el descuento incurrió en mora pues dicho acto obedeció a un incumplimiento a sus obligaciones contractuales. Por lo tanto, resulta evidente que los intereses generados en favor de la recurrente nacen de un incumplimiento contractual de la mencionada entidad (mora), por lo que no resulta posible aplicar sobre estos el Impuesto General a las Ventas. Además señala que conforme con la jurisprudencia emitida por el Tribunal Fiscal los intereses moratorios, al constituir una indemnización por daños y perjuicios, no se encuentran dentro del campo de aplicación del anotado impuesto.

Que en el punto 10 del Resultado del Requerimiento Nº 91797, notificado el 2 de diciembre de 2003 (fojas 1277 y 1294 reverso del Expediente Nº 12839-2008), la Administración dejó constancia que si bien la recurrente exhibió el detalle del cálculo correspondiente a los intereses por el recupero efectuado por los adelantos 06 y 07 y la Resolución 226/2000-TC-S1 de la Primera Sala Mixta del Tribunal de Contrataciones y Adquisiciones del Estado de 8 de agosto de 2000, no explicó si se trataban de intereses compensatorios o moratorios, por lo que conforme con lo previsto por la Resolución del Tribunal Fiscal Nº 214-5-2000 los intereses antes mencionados debieron estar gravados con el Impuesto General a las Ventas por corresponder a intereses compensatorios.

Que en los Anexos Nº 01 y 06 de la Resolución de Determinación Nº 012-003-0004387, emitida por Impuesto General a las Ventas de marzo de 2001 (fojas 76, 84, 85 y 96 del Expediente Nº 12848-2008), la Administración determinó que la recurrente había realizado una obra de construcción de túnel por la cual se dedujo una parte en el pago de dos valorizaciones, y que los intereses originados por tal



Tribunal Fiscal

Nº 09089-8-2016

situación debieron estar gravados con el Impuesto General a las Ventas por corresponder a intereses compensatorios, de conformidad con lo establecido por la Resolución del Tribunal Fiscal Nº 214-5-2000, según la cual se entiende por valor de venta a los intereses devengados por el precio no pagado, y conforme con el numeral 1 del inciso a) del artículo 3º del Decreto Legislativo Nº 775 y el numeral 1 del inciso c) del citado artículo, se concluye que está en la esencia de la venta o servicio gravado con el Impuesto General a las Ventas el concepto de contraprestación infiriéndose que, en el caso de los intereses devengados por el precio no pagado, implica una relación causal entre la entrega de un bien o la prestación de un servicio y su contraprestación económica en el pago del precio. Además precisa que parte de la obra " " fue realizada por subcontrato con la empresa que ha emitido la Factura Nº 001-003219 por concepto de "Reembolso de descuento por gastos varios", la cual contiene Impuesto General a las Ventas y ha sido utilizada como crédito fiscal por la recurrente. Por lo tanto, procedió a reparar la base imponible del Impuesto General a las Ventas de marzo de 2001 por los anotados intereses, al amparo del artículo 14º de la ley del citado impuesto.

Que obra a foja 1729 del Expediente Nº 12839-2008 copia de la Factura Nº 001-0013644 de 20 de marzo de 2001 emitida por la recurrente al Proyecto Especial Tacna, por concepto de intereses por recupero efectuado por los Adelantos Nº 06 y 07, por el importe de S/. 3 063 761,11, que no fue gravado con el Impuesto General a las Ventas.

Que además obra en autos la Resolución de 23 de julio de 1995 emitida por la Sala Corporativa Transitoria Especializada en lo contencioso administrativo, en el Expediente Nº 750-97, que declaró fundada la demanda formulada por la recurrente y en consecuencia nula la Resolución Nº 071-96-TL²⁶, emitida por el Tribunal de Licitaciones y Contratos de Obras Públicas y dispuso que dicha entidad emitiese nueva resolución pronunciándose sobre el fondo de la impugnación (fojas 1713 a 1721 del Expediente Nº 12839-2008); la cual fue confirmada por la resolución de 30 de noviembre de 1999, emitida por la Sala de Derecho Constitucional y Social de la Corte Suprema, en el Expediente Nº 1826-98 (fojas 1723 a 1725 del Expediente Nº 12839-2008).

Que de los actuados y la información brindada por la recurrente (fojas 1713 a 1716 del Expediente Nº 12839-2008), se advierte que esta (contratista) ganó la licitación para la ejecución de la construcción del " " en Tacna, según el contrato firmado con el Proyecto Especial Tacna – PET (comitente), y durante el desarrollo de la mencionada obra aquella solicitó y obtuvo del comitente, en los periodos de junio y setiembre de 1993, los Adelantos Nº 06 y 07 por concepto de materiales, por la suma de S/. 2 000 000,00 cada uno, los cuales debían ser descontados (amortizados) proporcionalmente de las valorizaciones.

Que asimismo, se tiene que mediante el Comprobante de Pago Nº 828 de 9 de noviembre de 1993 la recurrente procedió a deducir los importes recibidos por los anotados adelantos; sin embargo, el comitente, mediante Oficio Nº 320-94-PET-OCI, le comunicó que tales adelantos no fueron descontados oportunamente en las valorizaciones correspondientes a los periodos de junio y setiembre de 1993, fecha en que dichos adelantos fueron entregados, por lo que a través del Oficio Nº 483-95-INADE-PET-OA de 12 de octubre de 1995 exigió a la recurrente que cancelase la suma de S/. 711 318,66, por concepto de "intereses devengados" vinculados con los Adelantos Nº 06 y 07, al considerar, erróneamente, que tales adelantos no fueron descontados oportunamente de las valorizaciones de junio y setiembre de 1993 sino recién en noviembre de dicho año con la emisión del referido comprobante de pago (fojas 1713 a 1716 del Expediente Nº 12839-2008).

Que a su vez, mediante Carta C-357-95 la recurrente explicó al comitente que recién descontó en noviembre de 1993 los importes por los Adelantos Nº 06 y 07, obtenidos en junio y setiembre de dicho año, debido a que aún venía amortizando el Adelanto Nº 05, por lo que los referidos adelantos fueron descontados con posterioridad a su obtención (fojas 1713 a 1716 del Expediente Nº 12839-2008).

²⁶ Mediante la Resolución Nº 071-96-TL, el Tribunal de Licitaciones y Contratos de Obras Públicas declaró improcedente el recurso de revisión por denegatoria ficta del recurso de apelación formulada por la recurrente contra la Resolución Directoral Nº 002-96-INADE-PET-DE.



Tribunal Fiscal

Nº 09089-8-2016

Que a pesar de las explicaciones esgrimidas por la recurrente, el comitente procedió a descontarle, según Documento Nº 0001134, la suma de S/. 711 318,66, sobre la valorización del período agosto de 1995 que debía cancelar a la recurrente, por concepto de "intereses devengados" vinculados con los Adelantos Nº 06 y 07 (fojas 1713 a 1716 del Expediente Nº 12839-2008).

Que de autos se aprecia que la recurrente cuestionó el monto que había sido descontado por Proyecto Especial Tacna (comitente) sobre la valorización del período de agosto de 1995, correspondiente a los "intereses devengados" vinculados con los Adelantos Nº 06 y 07, obteniendo que, en vía judicial, se declare que dicho descuento fue ilegal y se ordenase su restitución agregándosele a este los intereses correspondientes (fojas 1075 del Expediente Nº 12839-2008 y 84 del Expediente Nº 12848-2008).

Que de lo expuesto se aprecia, que los intereses a que se refiere la Factura Nº 001-0013644, materia de acotación, no constituyen una contraprestación por la disponibilidad jurídica del dinero entregado por Proyecto Especial Tacna – PET (comitente) a la recurrente, sino que corresponden a una prestación dineraria que se originó porque el comitente efectuó un descuento injustificado sobre la valorización del período de agosto de 1995 que debía cancelar a la recurrente (denominado "intereses devengados" vinculados con los Adelantos Nº 06 y 07), al considerar, erróneamente, que dichos adelantos no fueron descontados oportunamente de las valorizaciones de junio y setiembre de 1993, lo que determinó un incumplimiento de sus obligaciones de pago frente a la recurrente, siendo que en vía judicial se dispuso que tal descuento fuese restituido a esta última y se le pagasen los intereses respectivos, por lo que estos tienen la naturaleza de intereses moratorios; advirtiéndose, además, que no obra en autos documentación alguna que permita afirmar que dichos intereses corresponden a intereses compensatorios, como sostiene la Administración.

Que al respecto, cabe señalar, de acuerdo con las normas y criterios jurisprudenciales citados, que los intereses moratorios no se incorporan en la base imponible del Impuesto General a las Ventas, ya que no obedecen a una contraprestación que derive de una prestación a la cual se encuentre causalmente vinculada en su origen y en su ejecución, sino que se trata de una prestación unilateral cuya función es indemnizatoria, pues no ha tenido como fuente la voluntad de las partes, sino que se origina en una prestación indemnizatoria de carácter legal, cuyo gravamen no ha sido incluido expresamente en el citado artículo 14º de la ley del aludido impuesto.

Que en conclusión, al haberse establecido que los intereses acotados correspondían a intereses moratorios, porque tenían una finalidad indemnizatoria, no procedía que fuesen gravados con el Impuesto General a las Ventas, por lo que el reparo bajo análisis no se encuentra arreglado a ley y procede dejarlo sin efecto y declarar fundada la apelación en este extremo.

Que si bien la Administración ha señalado que los referidos intereses tienen la naturaleza de compensatorios por corresponder a intereses devengados por el precio no pagado, es del caso señalar que según el criterio establecido en la Resolución del Tribunal Fiscal Nº 00002-5-2004, cuando el artículo 14º de la Ley del Impuesto General a las Ventas hace mención a intereses devengados por el precio no pagado se refiere a los que surgen como consecuencia de la estructura acordada por las partes para el pago del precio, es decir, los llamados compensatorios que se originan en el financiamiento del precio; no obstante, en el presente caso se ha establecido que los intereses bajo análisis no tienen dicha naturaleza sino que corresponden a intereses moratorios, los cuales no están gravados con el anotado impuesto según se ha establecido en la Resolución del Tribunal Fiscal Nº 214-5-2000; por lo que lo alegado por la Administración en sentido contrario carece de sustento.

Que no resultan relevantes los argumentos esgrimidos por la Administración con relación a que la obra " " fue en parte realizada por subcontrato con la empresa , que ha emitido la Factura Nº 001-003219, la cual ha sido utilizada como crédito fiscal por parte de la recurrente, pues tal situación de ninguna manera altera la conclusión arribada precedentemente, respecto a que los intereses obtenidos por la recurrente, como consecuencia del descuento injustificado por parte del comitente, tienen una función indemnizatoria y por lo tanto califican como intereses moratorios no afectos con el Impuesto General a las Ventas.



Tribunal Fiscal

Nº 09089-8-2016

Asientos contables por "Atenuación de Márgenes" no sustentados (Réparo 19)

Que según el primer párrafo del artículo 37º de la Ley del Impuesto a la Renta, antes de la modificación introducida por Decreto Legislativo Nº 953, a fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deduciría de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, en tanto la deducción no estuviese expresamente prohibida por dicha ley.

Que la Tercera Disposición Final y Transitoria de la Ley Nº 27356²⁷ señalaba respecto del principio de causalidad, que para efecto de determinar que los gastos fueran necesarios para producir y mantener la fuente, a que se refiere el artículo 37º de la citada ley, estos deberían ser normales para la actividad que genera la renta gravada, así como cumplir con criterios tales como razonabilidad en relación con los ingresos del contribuyente, generalidad para los gastos a que se refiere el inciso l) de dicho artículo, entre otros.

Que las mencionadas normas recogen el denominado "principio de causalidad", que es la relación existente entre el egreso y la generación de renta gravada o el mantenimiento de la fuente productora, es decir, que todo gasto debe ser necesario y vinculado con la actividad que se desarrolla, noción que debe analizarse considerando los criterios de razonabilidad y proporcionalidad, atendiendo a la naturaleza de las operaciones realizadas por cada contribuyente, de acuerdo con el criterio previsto por este Tribunal en las Resoluciones Nº 10813-3-2010 y 02463-2-2009, entre otras.

Que de acuerdo con el criterio establecido por este Tribunal en las Resoluciones Nº 02607-5-2003 y 08318-3-2004, para que un gasto se considere necesario se requiere que exista una relación de causalidad entre los gastos producidos y la renta generada, debiendo evaluarse la necesidad del gasto en cada caso.

Que mediante el punto 2 del Requerimiento Nº 91797, notificado el 12 de noviembre de 2003 (foja 1294 del Expediente Nº 12839-2008), la Administración solicitó a la recurrente que sustentara con la documentación pertinente la causalidad de los gastos a que se refieren los asientos contables por "atenuación de márgenes" detallados en el Anexo Nº 2 adjunto al referido requerimiento (foja 1288 del Expediente Nº 12839-2008).

Que en el punto 2 del Resultado del Requerimiento Nº 91797, notificado el 2 de diciembre de 2003 (foja 1278 del Expediente Nº 12839-2008), la Administración dejó constancia que la recurrente no sustentó la causalidad de los gastos a que se refieren los asientos contables por "atenuación de márgenes", que fueron detallados en el Anexo Nº 2 del mencionado requerimiento.

Que en los Anexos Nº 01 y 09 de la Resolución de Determinación Nº 012-003-0004397 (fojas 2344 y 2353 del Expediente Nº 12839-2008), emitida por la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2001, la Administración reparó la provisión de los gastos, a que se refieren los asientos contables por "atenuación de márgenes", cargados en la Cuenta 901004, por la suma de S/. 727 581,00, cuyo detalle figura a foja 2344 del Expediente Nº 12839-2008. Citó el artículo 37º de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que de los actuados se advierte que la recurrente no esgrimió argumento alguno ni presentó documentación que permitiese corroborar la vinculación de los gastos, a que se refieren los asientos contables por "atenuación de márgenes" cargados en la Cuenta 901004, con la generación de la renta o el mantenimiento de la fuente generadora de renta.

Que toda vez que la recurrente no cumplió con sustentar la relación de causalidad de los gastos acotados, a pesar de haber sido requerida expresamente mediante Requerimiento Nº 91797, el reparo materia de análisis se encuentra arreglado a ley y procede mantenerlo y declarar infundada la apelación en este extremo.

²⁷ Publicada en el diario oficial "El Peruano" el 18 de octubre de 2000.



Tribunal Fiscal

Nº 09089-8-2016

Gastos por honorarios profesionales no deducibles (Reparo 20)

Que según el primer párrafo del artículo 37º de la Ley del Impuesto a la Renta, antes de la modificación introducida por Decreto Legislativo Nº 953, a fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deduciría de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, en tanto la deducción no estuviese expresamente prohibida por dicha ley.

Que el artículo 41º prescribía que las depreciaciones se calcularían sobre el valor de adquisición o producción de los bienes o sobre los valores que resultasen del ajuste por inflación del balance efectuado conforme a las disposiciones legales en vigencia; y a dicho valor se agregaría, en su caso, el de las mejoras incorporadas con carácter permanente.

Que el inciso h) del artículo 22º del Reglamento de la anotada ley, indicaba que para el cálculo de la depreciación, las mejoras introducidas por el arrendatario en un bien alquilado, en la parte que el propietario no se encontrase obligado a reembolsar, serían depreciadas por el arrendatario con el porcentaje correspondiente a los bienes que constituían las mejoras, de acuerdo con lo previsto por dicho reglamento.

Que de acuerdo con lo señalado por el párrafo 16 de la Norma Internacional de Contabilidad - NIC Nº 16²⁸, referida a Inmuebles, Maquinaria y Equipo, el costo de una partida de inmuebles, maquinaria y equipo comprendía su precio de compra, incluyendo cualquier costo atribuible directamente al activo para ponerlo en condiciones de operación para su uso esperado.

Que según el párrafo 25 de la mencionada NIC, los desembolsos posteriores sobre inmuebles, maquinaria y equipo solo se reconocerían como un activo cuando mejorasen la condición del activo, más allá del rendimiento estándar originalmente evaluado; como por ejemplo cuando extendieran su vida útil, mejorarán sustancialmente la calidad de la producción obtenida o redujeron los costos de producción.

Que el Ph. D. W.A. Paton²⁹ considera como "mejora" generalmente una alteración o cambio estructural en un edificio o en una unidad de equipo, que se traduce en una propiedad mejor en el sentido de que tiene mayor durabilidad, productividad o eficacia. Como un ejemplo de mejora, el citado autor menciona, entre otros, a la colocación de un piso de madera dura para reemplazar un piso de madera menos resistente.

Que el aludido autor también señala, en el capítulo referido a nuevos arreglos y alteraciones en edificios y equipos, que cuando las alteraciones implican partes nuevas y cimientos mejores, claramente existe un aumento a la propiedad; y que cuando un nuevo arreglo constituye claramente una mejora en la propiedad en su conjunto, el costo de ella, convenientemente ajustado por los costos de remoción, etc., puede capitalizarse.

Que en la Resolución Nº 11129-4-2007 este Tribunal ha señalado que una remodelación que comprende nuevas áreas incrementa el valor del inmueble, por lo que los desembolsos efectuados constituyen mejoras de carácter permanente que permitirán un mayor rendimiento y aprovechamiento de este, al poder brindar mejores servicios a sus clientes y, por tanto, obtener mayores ingresos, por lo que los importes reparados no son deducibles como gasto.

Que por su parte, en las Resoluciones Nº 3595-4-2003 y 147-2-2001, entre otras, este Tribunal ha establecido el criterio según el cual el elemento que permite distinguir si un desembolso relacionado a un bien del activo fijo preexistente constituye un gasto por mantenimiento o reparación o una mejora de carácter permanente que debe incrementar su costo computable del activo, es el beneficio obtenido con relación al rendimiento estándar originalmente proyectado, así, si el desembolso origina un rendimiento

²⁸ Versión oficializada por la Resolución del Consejo Normativo de Contabilidad Nº 007-96-EF/93.01, publicada el 11 de agosto de 1996.

²⁹ W.A. PATON, PH. D., C.P.T. Manual del Contador. Unión Tipográfica Editorial Hispano Americana. México 1973. tomo I. p. 557.



Tribunal Fiscal

Nº 09089-8-2016

mayor, deberá reconocerse como activo, pues acompañará toda la vida útil al bien, en cambio si el desembolso simplemente repone o mantiene su rendimiento original, deberá reconocerse como gasto del ejercicio.

Que tal como se advierte, a nivel de las mejoras, la jurisprudencia y la doctrina han establecido que los desembolsos realizados deben activarse, siempre que exista un activo y en la medida que extienda su vida útil y/o mejore su rendimiento estándar originalmente proyectado, esto último traducido en el incremento de la calidad productiva o la reducción de los costos, entre otros.

Que mediante el punto 4 del Requerimiento Nº 91797, notificado el 12 de noviembre de 2003 (foja 1293 del Expediente Nº 12839-2008), la Administración requirió a la recurrente que exhibiera la provisión, comprobantes de pago y documentación sustentatoria correspondiente a los recibos por honorarios anotados en el Registro de retenciones, cuyo detalle está contenido en el Anexo Nº 05 adjunto a dicho requerimiento (foja 1283 del Expediente Nº 12839-2008). Asimismo, le solicitó que indicara el tipo de servicio recibido y que exhibiera la documentación que lo sustentase, además de los certificados de retenciones.

Que en el punto 4 del Resultado del Requerimiento Nº 91797, notificado el 2 de diciembre 2003 (foja 1278 del Expediente Nº 12839-2008), la Administración dejó constancia que la recurrente presentó lo solicitado salvo los certificados de retenciones; sin embargo, de la revisión de la aludida documentación determinó que el desembolso a que se refiere el Recibo por Honorarios Nº 002-0001 corresponde a trabajos de remodelación y decoración del cuarto piso del edificio situado en avenida _____, que es de propiedad de un tercero, por lo que no era deducible para la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2001.

Que posteriormente, la recurrente presentó el escrito de 11 de diciembre de 2003 (fojas 1078 a 1080 del Expediente Nº 12839-2008), en el que indica que el desembolso relacionado con el recibo por honorarios emitido por _____, por un monto de US\$ 10 776,00, corresponde exclusivamente a trabajos de decoración en el local que alquila a la empresa _____, y que al ser un gasto de decoración de su oficina principal es deducible y resulta irrelevante el argumento de que el local es propio o alquilado. Adjunta el contrato de arrendamiento de local suscrito con la empresa _____ (fojas 1043 a 1051 del Expediente Nº 12839-2008).

Que en los Anexos Nº 01 y 11 de la Resolución de Determinación Nº 012-003-0004397 (fojas 2329, 2330 y 2353 del Expediente Nº 12839-2008), emitida por la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2001, la Administración señaló que el reparo al desembolso sustentado en el Recibo por Honorarios Nº 002-001, corresponde a una remodelación y decoración del local, por lo que debió formar parte del costo de los bienes acondicionados como mejoras y ser sujeto a depreciación, conforme con lo establecido por el inciso h) del artículo 22º del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta que preveía que las mejoras introducidas por el arrendatario en un bien alquilado, en la parte que el propietario no se encontrase obligado a reembolsar, serían depreciadas por el arrendatario con el porcentaje correspondiente a los bienes que constituyesen las mejoras; sin embargo, como fue contabilizado como gasto no procede su deducción para efectos del Impuesto a la Renta; por lo tanto procedió a reparar el importe de S/. 37 942,30. Citó como base legal el artículo 41º de la Ley del Impuesto a la Renta y el artículo 22º del Reglamento de la aludida ley.

Que la controversia consiste en determinar si el servicio prestado por _____ correspondía o no a una mejora en el inmueble alquilado por la recurrente que debía de ser activada.

Que obra en el expediente copia del contrato de locación de servicios celebrado entre la recurrente y _____ (fojas 1235 a 1238 del Expediente Nº 12839-2008), en cuya cláusula segunda se indica que el objeto del contrato era la remodelación y decoración del cuarto piso de la oficina principal de la recurrente, lugar donde funcionan las áreas de presupuestos e informática, y, en el segundo párrafo de la anotada cláusula se precisa que los servicios incluían la obtención de cotizaciones para la adquisición de muebles, estanterías, alfombras, cortinas y demás accesorios para





Tribunal Fiscal

Nº 09089-8-2016

ser colocados en las oficinas, cotización para la adquisición de plantas decorativas, ubicación de la luminaria, entre otros.

Que asimismo, de la revisión de la copia del Recibo por Honorarios N° 002-0001, emitido el 15 de enero de 2001, por (foja 1240 del Expediente N° 12839-2008), se tiene que en el rubro concepto de servicio se indica específicamente "Honorarios profesionales por trabajos de decoración 4to. piso".

Que de lo expuesto, se tiene que si bien la recurrente celebró un contrato de locación de servicios con , en el que se mencionaba que su objeto era la remodelación y decoración, es del caso resaltar que tal aseveración per se resulta insuficiente para determinar que los trabajos realizados por dicho proveedor, efectivamente, corresponden a mejoras de carácter permanente que debían depreciarse, máxime si del análisis sistemático del contrato en mención no se evidencia que las prestaciones a ejecutarse generasen un rendimiento mayor del bien en cuestión.

Que tampoco se advierte que la Administración hubiese realizado la identificación de los trabajos de remodelación que constituirían la mejora que debía activarse, por lo que no se puede corroborar cuáles fueron los servicios brindados que incrementarían la vida útil o el valor del inmueble que la recurrente usaba como oficina, más aún si esta última ha manifestado que los servicios realizados solo consistieron en decoración, tal como figura en el recibo por honorarios cuestionado.

Que toda vez que el reparo bajo análisis no se encuentra debidamente sustentado, corresponde que sea dejado sin efecto y declarar fundada la apelación en este extremo.

Que las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 07769-4-2012 y 04597-3-2008, invocadas por la Administración, no resultan pertinentes pues corresponden a situaciones diferentes a la que es materia de análisis, en las que no existía controversia respecto a que las inversiones llevadas a cabo por el contribuyente versaban sobre la remodelación de local o que las adquisiciones de materiales de construcción y/o implementos fueron anotados como activo fijo, lo que no ha ocurrido en el caso de autos.

Comprobantes de pago observados (Reparo 22)

Que el artículo 18° de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, preveía que el crédito fiscal estaría constituido por el impuesto consignado separadamente en el comprobante de pago, que respaldase la adquisición de bienes, servicios y contratos de construcción, o el pagado en la importación del bien o con motivo de la utilización en el país de servicios prestados por no domiciliados; y, sólo otorgaban derecho a crédito fiscal las adquisiciones de bienes, servicios o contratos de construcción que reuniesen los requisitos siguientes: a) Que sean permitidos como gasto o costo de la empresa, de acuerdo a la legislación del Impuesto a la Renta, aun cuando el contribuyente no estuviese afecto a este último impuesto; y, tratándose de gastos de representación, el crédito fiscal mensual se calcularía de acuerdo al procedimiento que para tal efecto establezca el reglamento; y, b) Que se destinen a operaciones por las que se debiese pagar el impuesto.

Que el numeral 3 del artículo 10° del Reglamento de la anotada ley prescribía que para determinar el valor mensual de las operaciones realizadas los contribuyentes del impuesto debían anotar sus operaciones, así como las modificaciones al valor de las mismas, en el mes en que estas se realizaran.

Que tal como se ha señalado anteriormente, según el primer párrafo del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta, antes de la modificación introducida por Decreto Legislativo N° 953, a fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deduciría de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, en tanto la deducción no estuviese expresamente prohibida por dicha ley.



Tribunal Fiscal

Nº 09089-8-2016

Que asimismo, cabe reiterar que de acuerdo con el criterio establecido por este Tribunal en las Resoluciones Nº 02607-5-2003 y 08318-3-2004, para que un gasto se considere necesario se requiere que exista una relación de causalidad entre los gastos producidos y la renta generada, debiendo evaluarse la necesidad del gasto en cada caso.

Que este Tribunal en la Resolución Nº 00657-4-1997, ha señalado que para aplicar como crédito fiscal el impuesto que gravó las adquisiciones, debe existir una relación de causalidad entre los gastos producidos y la renta generada, lo que otorga el carácter de necesario al gasto incurrido.

Que mediante el punto 8 del Requerimiento Nº 91800, notificado el 2 de diciembre de 2003³⁰ (fojas 1038 y 1040 del Expediente Nº 12839-2008), la Administración reiteró³¹ a la recurrente que exhibiera la provisión, factura y documentación sustentatoria (tales como órdenes de compra, contratos, valorizaciones, y/o cancelaciones) correspondiente a las operaciones relacionadas con los comprobantes de pago anotados en su Registro de Compras, detallados en el Anexo Nº 07 adjunto a dicho requerimiento (foja 1027 del Expediente Nº 12839-2008).

Que en virtud del citado requerimiento, la recurrente presentó el escrito de 11 de diciembre de 2003 (fojas 1079 y 1080 del Expediente Nº 12839-2008), en el que indicó que las facturas emitidas por correspondían a la contratación de un servicio de supervisión de la obra ejecutada (Grupo 1) con motivo del consorcio suscrito entre ella y la empresa, pues consideró pertinente realizar una prueba de calidad a fin de corroborar la exactitud de la ejecución de la obra.

Que en el punto 8 del Resultado del Requerimiento Nº 91800, notificado el 16 de diciembre de 2003³² (fojas 1025 y 1040 reverso del Expediente Nº 12839-2008), la Administración dejó constancia que la recurrente solo sustentó parcialmente las operaciones relacionadas con los comprobantes de pago anotados en el Registro de Compras; sin embargo, no cumplió con lo solicitado respecto de aquellos comprobantes de pago descritos en el Anexo Nº 04 adjunto a dicho resultado de requerimiento, por lo que procedió a reparar el gasto y crédito fiscal a que se refieren tales comprobantes de pago (foja 1011 del Expediente Nº 12839-2008).

Que en los Anexos Nº 01, 10 y 11 de la Resolución de Determinación Nº 012-003-0004397 y los Anexos Nº 05 y 06 de las Resoluciones de Determinación Nº 012-003-0004326 a 012-003-0004396 (fojas 2328, 2329, 2343 y 2352 del Expediente Nº 12839-2008 y 80, 85 y 86 del Expediente Nº 12848-2008), emitidas por la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2001 y el Impuesto General a las Ventas de febrero a diciembre de dicho ejercicio, respectivamente, la Administración procedió a reparar el gasto y crédito fiscal de la recurrente, por las sumas de S/. 3 311 503,36 y S/. 596 070,62, respectivamente, contenido en las facturas emitidas por y

Que al respecto, la Administración precisó que las facturas emitidas por no cumplían con el principio de causalidad, toda vez que la supervisión de las obras del centro de costos 1366 - Grupo 1 estaba a cargo de, según los certificados mensuales de avance de obra. Asimismo, detalló que existía una factura emitida por que fue registrada doblemente tanto en junio, en el centro de costos 1366 - Grupo 1, como en julio, en el centro

³⁰ En el domicilio fiscal de la recurrente (fojas 2319 a 2324 del Expediente Nº 12839-2008), mediante acuse de recibo, habiéndose consignado en el cargo de notificación el nombre y firma del receptor, de acuerdo con lo previsto por el inciso a) del artículo 104º del referido código.

³¹ De autos se advierte que mediante el punto 3 del Requerimiento Nº 91797 (fojas 1294 del Expediente Nº 12839-20008), la Administración le requirió a la recurrente que exhibiera la provisión, factura y documentación sustentatoria correspondiente a los comprobantes de pago consignados en su Registro de Compras, detallados en los Anexos Nº 3 y 4 adjuntos a dicho requerimiento (fojas 1284 a 1287 del Expediente Nº 12839-20008); sin embargo, al cierre del aludido requerimiento (foja 1278 del Expediente Nº 12839-20008), aquella dejó constancia que la recurrente solo cumplió parcialmente con lo solicitado.

³² En el domicilio fiscal de la recurrente (fojas 2319 a 2324 del Expediente Nº 12839-2008), mediante acuse de recibo, habiéndose consignado en el cargo de notificación el nombre y firma del receptor, de acuerdo con lo previsto por el inciso a) del artículo 104º del referido código.



Tribunal Fiscal

Nº 09089-8-2016

de costos 7001 – OFP. Citó como base legal el artículo 37º de la Ley del Impuesto a la Renta y el artículo 18º de la Ley del Impuesto General a las Ventas.

Que además, en relación con las facturas emitidas por _____, indicó que dicha empresa no contaba con personal para realizar los servicios señalados en el contrato de 29 de enero de 2001, pues aquella no presentó la respectiva declaración de planilla de remuneraciones por dicho ejercicio, y también observó que algunos de los directivos de dicha empresa formaban parte de la estructura organizacional de la recurrente. Del mismo modo, corroboró que el importe contenido en las facturas objetadas no guardaba relación directa con el servicio prestado, toda vez que los montos detallados ascendían al 0,675% de la actividad, por lo que eran variables y estaban en función a la capacidad de la recurrente. Finalmente, manifestó que si bien la recurrente presentó los informes de _____ a fin de sustentar las facturas observadas, tales documentos únicamente corresponden a actas de directorio en las que se observa en forma conjunta la evaluación del rendimiento de cada una de las empresas en que es accionista. En tal sentido, concluyó que los gastos relacionados con las facturas emitidas por _____ no resultaban deducibles para la determinación de la renta imponible. Citó como base legal el artículo 37º y el inciso d) del artículo 44º de la Ley del Impuesto a la Renta y el artículo 18º de la Ley del Impuesto General a las Ventas.

➤ Facturas emitidas por

Que las Facturas Nº 002-0000048, 002-0000050, 002-0000073 y 002-0000094 de 21 y 26 de junio, 20 de agosto y 9 de noviembre de 2001 (fojas 902 a 905 del Expediente Nº 12839-2008), emitidas por _____ por servicios de supervisión, han sido reparadas por la Administración debido a que consideró que los gastos contenidos en ellas no cumplían con el principio de causalidad, dado que la supervisión de las obras del centro de costos 1366 – Grupo 1 estaba a cargo de la empresa _____, por lo que no aceptó su deducción para efecto de la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2001 ni le otorgó el derecho de utilizarlo como crédito fiscal para el cálculo del Impuesto General a las Ventas.

Que mediante el Contrato Nº 00-047-EM/DEP de 1 de diciembre de 2000 (fojas 1437 a 1461 del Expediente Nº 12839-2008), celebrado entre la Dirección General de Proyectos del Ministerio de Energía y Minas (DEP/MEM) y el consorcio formado por la recurrente y _____ correspondiente a la Licitación Pública OSP/PER/357/540-OECF (Grupo 1), se otorgó la buena pro para la ejecución de las obras civiles montaje, electromecánico, pruebas y puesta en servicio de PSE y SE Chulucanas I Etapa, PSE Ayabaca II Etapa, PSE Bagua I Etapa y PSE Illimo II Etapa, ubicados en los departamentos de Piura, Amazonas y Lambayeque³³.

Que de acuerdo con la cláusula décimo tercera del citado contrato, el control de la ejecución de las referidas obras estaría a cargo de un supervisor que designará la DEP/MEM, sin perjuicio del control e inspección que pudiese ejercer directamente la DEP/MEM, y según el certificado mensual de avance de obra la empresa encargada de tal supervisión era _____ (foja 894 del Expediente Nº 12839-2008).

Que asimismo, obra a fojas 1109 a 1121 del Expediente Nº 12839-2008 el contrato de consorcio (colaboración empresarial) suscrito entre _____ y la recurrente para la ejecución de las obras del Grupo 1, entre otras, en el que se aprecia que las partes acordaron que la recurrente sería líder o socio principal del consorcio, actuaría por cuenta de este ante las entidades públicas y privadas y administraría las cuentas de dicho consorcio.

Que obra a fojas 899 a 901 del Expediente Nº 12839-2008 el contrato de locación de servicios de 28 de marzo de 2001 suscrito entre _____ y la recurrente en virtud del cual la primera se encargaría de supervisar los trabajos que realizara la subcontratista contratada para la ejecución de las obras civiles, montaje, electromecánico, pruebas y puesta en servicio de PSE y SE Chulucanas I

³³ Según se advierte a fojas 1122 y 1123 del Expediente Nº 12848-2008, la recurrente presentó una comunicación para no llevar contabilidad independiente a la Administración.



Tribunal Fiscal

Nº 09089-8-2016

Etapa, PSE Ayabaca II Etapa, PSE Bagua I Etapa y PSE Illimo II Etapa (ubicados en los departamentos de Piura, Amazonas y Lambayeque), correspondientes a las obras del Grupo 1.

Que de las normas glosadas y la documentación que obra en autos se aprecia que el gasto contenido en las facturas objetadas correspondía a la supervisión, efectuada por Electroingeniería S.A., de los trabajos que efectuaba la subcontratista en la ejecución de las obras del Grupo 1, lo que resulta razonable para la obtención de la renta o el mantenimiento de la fuente, dado que el cabal desempeño de dicha subcontratista repercutía en la generación de rentas por parte del consorcio conformado por la recurrente y

Que la situación antes descrita evidencia que los referidos gastos cumplen con el principio de causalidad, toda vez que resultaba necesario que la recurrente corroborara si la subcontratista efectuaba adecuadamente su labor, máxime si los trabajos que aquella realizaba influían en la imagen de la recurrente pues, conforme con el aludido contrato de consorcio, esta última ejercía la labor de líder o socio principal del consorcio y actuaba por cuenta de este ante las entidades públicas y privadas, por lo que los resultados de tales obras recaían directamente sobre ella.

Que carece de sustento lo alegado por la Administración respecto a que los gastos antes señalados no cumplen con el principio de causalidad porque la supervisión de las obras del Grupo 1 estaba a cargo de , toda vez que tal supuesto no enerva la facultad que tenía la recurrente de contratar los servicios de un tercero a fin de corroborar el cabal cumplimiento de las funciones de la subcontratista, servicio distinto a la supervisión que efectuaba la empresa , en representación de Dirección Ejecutiva de Proyectos del Ministerio de Energía y Minas, que recaía sobre la ejecución de las obras del Grupo 1 respecto de las cuales había otorgado la buena pro.

Que en tal sentido, al haberse corroborado la vinculación de los gastos contenidos en las Facturas Nº 002-0000048, 002-0000050, 002-0000073 y 002-0000094 con la generación de la renta y/o mantenimiento de la fuente procede dejar sin efecto el reparo bajo análisis y declarar fundada la apelación en este extremo.

Que de otro lado, se tiene que la Factura Nº 002-0000050 de 26 de junio de 2001, emitida por , fue objetada debido a que habría sido indebidamente anotada por la recurrente dos veces, en periodos distintos.

Que al respecto, se aprecia del Registro de Compras del período junio de 2001 (fojas 733 y 734 del Expediente Nº 12839-2008) que la recurrente anotó en el centro de costos 1366 – Grupo 1 la Factura Nº 002-0000050 por un valor de venta de S/. 154 087,50 más el Impuesto General a las Ventas ascendente S/. 27 735,75, lo que determina un precio de venta de S/. 181 826,25; y, a su vez registró la referida factura por los mismos importes en el centro de costos 7001 – OFP, conforme se observa del Registro de Compras del período julio del citado año (fojas 716 a 732 del Expediente Nº 12839-2008), advirtiéndose que aquella consideró el aludido comprobante de pago para la determinación del crédito fiscal de ambos periodos (fojas 835 y 837 del Expediente Nº 12839-2008), lo que no resulta acorde con la mecánica del impuesto al valor agregado, siendo que no ha formulado argumento ni presentado medios probatorios para desvirtuar la acotación efectuada por la Administración; por lo tanto, al encontrarse arreglado a ley del mencionado reparo para efecto de la determinación del Impuesto General a las Ventas procede mantenerlo y declarar infundada la apelación en este extremo³⁴.

Que en cuanto al reparo efectuado a la determinación del Impuesto a la Renta por la doble anotación en el Registro de Compras de la precitada factura, cabe indicar que según lo establecido por este Tribunal en la Resolución Nº 017283-4-2013, entre otras, los Registros de Ventas y Compras tienen como finalidad controlar las operaciones que se encuentran directamente vinculadas con la determinación de la obligación tributaria del Impuesto General a las Ventas, mientras que los

³⁴ Criterio similar al establecido en la Resolución del Tribunal Fiscal Nº 09179-4-2008.



Tribunal Fiscal

Nº 09089-8-2016

ingresos y gastos consignados en la declaración jurada del Impuesto a la Renta provienen de los ingresos y gastos contabilizados en el Libro Diario, que son trasladados al Libro Mayor³⁵, los cuales son elaborados siguiendo los principios de contabilidad generalmente aceptados, esto es, la Norma Internacional de Contabilidad - NIC N° 18, que regula los aspectos relacionados con el reconocimiento de los ingresos y/o gastos, criterio que a su vez se encuentra relacionado con el Impuesto a la Renta.

Que en tal sentido, no se aprecia que la Administración haya acreditado fehacientemente, con los Libros Diario y Mayor del Impuesto a la Renta del ejercicio 2001, que la recurrente hubiese registrado y declarado como gasto en exceso para efectos del mencionado impuesto el importe anotado doblemente en el Registro de Compras, por lo que el reparo en cuestión no se encuentra debidamente sustentado y procede levantarlo y declarar fundada la apelación en este extremo³⁶.

➤ Facturas emitidas por

Que las Facturas N° 001-000629, 001-000638, 001-000644, 001-000647, 001-000680, 001-000688, 001-000699, 001-000708, 001-000717 y 001-000725 de 28 de febrero, 30 de marzo y abril, 31 de mayo, julio y agosto, 28 de setiembre, 31 de octubre, 30 de noviembre y 31 de diciembre de 2001, emitidas por (fojas 860 a 863, 865, 867, 869, 871, 872 y 874 del Expediente N° 12839-2008), fueron observadas por la Administración porque determinó que los gastos descritos en estas no cumplían con el principio de causalidad por lo que no aceptó su deducción para efecto de la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2001 ni le otorgó el derecho de utilizarlo como crédito fiscal para el cálculo del Impuesto General a las Ventas.

Que de la revisión de las mencionadas facturas se aprecia que el concepto por el que fueron emitidas corresponde a la "prestación de servicios de asesoría empresarial, financiera y comercial (...)" y la facturación fue realizada en función a un porcentaje de la actividad desarrollada por la recurrente, según se observa de las liquidaciones que obran a fojas 864, 866, 868, 870 y 873.

Que obra a fojas 875 y 876 del Expediente N° 12839-2008 el contrato privado de prestación de servicios de 29 de enero de 2001 suscrito entre y la recurrente, en el que se indica que la referida empresa se dedica a las inversiones en su sentido más amplio y está autorizada a prestar diversos tipos de servicios permitidos por las leyes peruanas.

Que en la cláusula segunda del citado contrato se prevé que el objeto de este era la prestación de servicios de asesoría empresarial, financiera y comercial por parte de en favor de la recurrente.

Que de conformidad con la cláusula tercera, la recurrente abonaría a la aludida empresa la suma de US\$ 780 772,50 más el Impuesto General a las Ventas como contraprestación por los referidos servicios. Asimismo, en la cláusula sexta las partes dejaron clara y expresa constancia de que dicho contrato era de naturaleza civil y que no existía relación laboral entre y la recurrente ni con el personal de esta última, por consiguiente el personal que prestaba el servicio sería proporcionado por las partes y cada una asumiría el pago de las remuneraciones, beneficios sociales, indemnizaciones y cualquier otro beneficio que dispusiera la ley.

Que asimismo, figuran en autos los Informes al Directorio elaborados por , mediante los cuales informaba a las diversas empresas que conformaban el grupo empresarial, entre ellas la recurrente, el estado de sus finanzas, inversiones, programa de diversificación, entre otros (fojas 2055 a 2231 del Expediente N° 12839-2008).

³⁵ Constituye un libro principal de contabilidad que refleja las cuentas que han tenido movimiento en un ejercicio, al que se trasladan por orden riguroso de fechas los asientos del Libro Diario referentes a cada una de las cuentas del balance, por lo que el importe de la totalidad de los ingresos gravables y gastos reflejados en él debe coincidir con el importe que por dicho concepto declaran los contribuyentes.

³⁶ Criterio similar al establecido en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 017283-4-2013 y 09179-4-2008.



Tribunal Fiscal

Nº 09089-8-2016

Que en el caso de autos se aprecia que los gastos contenidos en las facturas emitidas por [redacted] están referidos a los servicios de asesoría empresarial, financiera y comercial brindados por aquella en favor de la recurrente, cuya finalidad era mejorar el rendimiento del negocio por lo que tiene incidencia en la generación de la renta gravada y, por ende, resultan deducibles independientemente de si dicha finalidad se llegó a conseguir efectivamente o no.

Que por lo tanto, de conformidad con las normas antes glosadas y la documentación que obra en autos se determina que los aludidos gastos descritos en las Facturas Nº 001-000629, 001-000638, 001-000644, 001-000647, 001-000680, 001-000688, 001-000699, 001-000708, 001-000717 y 001-000725 cumplen con el principio de causalidad; por lo tanto, corresponde dejar sin efecto el reparo en mención y declarar fundada la apelación en este extremo.

Que en cuanto a lo indicado por la Administración respecto a que [redacted] no presentó la respectiva declaración de planilla de remuneraciones por dicho ejercicio, es del caso señalar que tal situación resulta insuficiente para determinar que tales servicios no eran causales.

Que carece de relevancia lo afirmado por la Administración, en cuanto a que algunos de los directivos de [redacted] también formaban parte de la estructura organizacional de la recurrente, ya que el hecho que las empresas contratantes fuesen vinculadas no determina "per se" que el servicio en mención no fuese causal, y además se aprecia que la Administración no ha cuestionado que la contraprestación pactada no se encontrase a valor de mercado.

Que contrariamente a lo señalado por la Administración, el hecho que el importe contenido en las facturas observadas haya sido determinado en función a un porcentaje de la actividad desarrollada por la recurrente de ninguna manera desvirtúa la causalidad de dicho servicio, ya que no existe impedimento para que las partes facturen en atención a dicho criterio, y asimismo se observa que la totalidad del importe facturado corresponde al monto señalado en el contrato como contraprestación del servicio brindado.

Que si bien la Administración indica que los informes de [redacted], presentados por la recurrente, solo corresponden a actas de directorio en las que se informa de forma general la evaluación del rendimiento de cada una de las empresas en que es accionista, es del caso mencionar que a fin de resolver la controversia esta instancia ha evaluado todos los medios probatorios de manera conjunta para formar convicción y generar certeza sobre los hechos expuestos, por lo que lo indicado por la Administración resulta irrelevante.

Que en atención a lo expuesto, corresponde que la Administración reliquide el importe del reparo bajo análisis, de conformidad con lo expuesto por la presente resolución.

Cuotas devengadas y diferencia en cambio de cuotas no devengadas de arrendamiento financiero, deducidas en la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2001 (Reparo 21)

Que según los artículos 1° y 2° del Decreto Legislativo N° 299, se considera arrendamiento financiero, al contrato mercantil que tiene por objeto la locación de bienes muebles o inmuebles por una empresa locadora para el uso por la arrendataria, mediante pago de cuotas periódicas y con opción a favor de la arrendataria de comprar dichos bienes por un valor pactado, siendo que cuando la locadora esté domiciliada en el país deberá necesariamente ser una empresa bancaria, financiera o cualquier otra empresa autorizada por la Superintendencia de Banca y Seguros, para operar de acuerdo a ley.

Que el artículo 18° en mención, sustituido por el artículo 6° de la Ley N° 27394, publicada el 30 de diciembre de 2000, dispone que para efectos tributarios, los bienes objeto de arrendamiento financiero se consideran activo fijo del arrendatario y se registrarán contablemente de acuerdo a las Normas Internacionales de Contabilidad, indicando que la depreciación se efectuará conforme a lo establecido en la Ley del Impuesto a la Renta y excepcionalmente se podrá aplicar como tasa de depreciación máxima anual aquella que se determine de manera lineal en función a la cantidad de años que comprende el contrato, siempre que este reúna las características señaladas en dicho artículo.

9 8 r



Tribunal Fiscal

N° 09089-8-2016

Que por su parte, el primer párrafo del artículo 19° del citado decreto legislativo prevé que para la determinación de la renta imponible, las cuotas periódicas de arrendamiento financiero constituyen renta para la locadora y gasto deducible para la arrendataria.

Que asimismo, el artículo 7° de la Ley N° 27394, establece que la modificación del artículo 18° del Decreto Legislativo N° 299, prevista por el artículo 6° de dicha ley, se aplicará a los contratos de arrendamiento financiero que se celebren a partir de 1 de enero de 2001 y que lo señalado en el primer párrafo del artículo 19° del Decreto legislativo N° 299 solo será de aplicación a los contratos de arrendamiento financiero celebrados hasta el 31 de diciembre de 2000, tal como lo ha reconocido este Tribunal en la Resolución N° 11376-4-2007.

Que según la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) N° 17 – Arrendamientos (modificada en 1997), vigente en el período acotado, un arrendamiento se clasifica como financiero cuando, a través de él, se *“transfiere sustancialmente todos los riesgos y beneficios inherentes al derecho de propiedad de un activo”*.

Que el párrafo 12 de la citada NIC indica que *“los arrendatarios deben reconocer los arrendamientos financieros como activos y pasivos en sus balances generales, registrándolos por importes iguales al inicio del arrendamiento, al valor razonable de la propiedad arrendada o, si este fuera menor, al valor presente de los pagos mínimos de arrendamiento”*.

Que el párrafo 19 de la NIC en mención, señala que para los arrendatarios *“un arrendamiento financiero origina en cada período contable, tanto a un gasto por depreciación como un gasto financiero”*.

Que mediante el punto 5 del Requerimiento N° 91800, notificado el 2 de diciembre de 2003 (foja 1039 del Expediente N° 12839-2008), la Administración solicitó a la recurrente que indicara el motivo por el que dedujo para la determinación de la renta imponible del ejercicio fiscalizado el gasto por las cuotas devengadas del arrendamiento financiero, ascendente a S/.120 204,90, cuyo detalle figura en el Anexo N° 04 adjunto a dicho requerimiento (foja 1030 del Expediente N° 12839-2008) así como la diferencia de cambio por las cuotas no devengadas de dicho arrendamiento financiero, por la suma de S/. 10 398,52, detallado en el Anexo N° 05 adjunto al mencionado requerimiento (foja 1029 del Expediente N° 12839-2008), teniendo en consideración que tales importes corresponden al arrendamiento financiero celebrado con el banco de 6 de junio de 2001.

Que en el punto 5 del Resultado del Requerimiento N° 91800, notificado el 16 de diciembre de 2003 (foja 1026 del Expediente N° 12839-2008), la Administración dejó constancia que la recurrente no justificó las razones por las que dedujo para la determinación de la renta imponible del ejercicio fiscalizado el gasto por las cuotas devengadas del arrendamiento financiero, ascendente a S/.120 204,90, así como la diferencia de cambio por las cuotas no devengadas de dicho arrendamiento financiero, por la suma de S/. 10 398,52.

Que en el Anexo N° 01 de la Resolución de Determinación N° 012-003-0004397, emitida por la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2001 (fojas 2353 y 2359 del Expediente N° 12839-2008), se tiene que la Administración reparó el gasto por las cuotas devengadas del arrendamiento financiero celebrado con el banco el 6 de junio de 2001 así como la diferencia de cambio por las cuotas no devengadas de dicho arrendamiento, por el importe total de S/. 130 603,42, sobre la base de las modificaciones introducidas por la Ley N° 27394 al Decreto Legislativo N° 299.

Que de lo expuesto, se aprecia que la controversia en el caso de autos consiste en determinar si la recurrente podía deducir como gasto las cuotas devengadas del arrendamiento financiero celebrado en el ejercicio 2001, y, si podía considerar la diferencia de cambio por las cuotas no devengadas de dicho arrendamiento.



Tribunal Fiscal

Nº 09089-8-2016

Que figura a fojas 343 y 347 del Expediente Nº 12839-2008 el reporte denominado "Estados Financieros al 31 de diciembre de 2001", en el que se aprecia que la recurrente dedujo como gasto, para efecto de la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2001, las cuotas devengadas de enero a diciembre de dicho ejercicio correspondientes al arrendamiento financiero celebrado con el banco

Que asimismo, obra a fojas 946 a 985 del Expediente Nº 12839-2008 el contrato de Arrendamiento Financiero de 6 de junio de 2001, celebrado entre la recurrente (arrendataria) y el banco (locadora), en cuya cláusula tercera se establece que la locadora otorga en arrendamiento financiero a favor de la arrendataria 3 minicargadores, marca case, completos y nuevos con todos sus accesorios incluyendo remolques y plataformas marca Lisa para transporte de minicargador.

Que el contrato de arrendamiento financiero materia de análisis fue suscrito con posterioridad al 1 de enero de 2001, por lo tanto, no correspondía que la recurrente dedujese como gasto las cuotas periódicas del arrendamiento financiero en mención sino que debía efectuar la depreciación de los bienes objeto de dicho arrendamiento financiero, conforme con lo previsto por el artículo 6º de la Ley Nº 27394; en consecuencia, al encontrarse arreglado a ley este aspecto del reparo procede mantenerlo³⁷.

Que de otro lado, se tiene que el artículo 61º de la Ley del Impuesto a la Renta, establecía que las diferencias de cambio originadas por operaciones que fuesen objeto habitual de la actividad gravada y las que se produjesen por razones de los créditos obtenidos para financiarlas, constituían resultados computables a efecto de la determinación de la renta neta.

Que por su parte, el Plan Contable General Revisado, aprobado mediante Resolución CONASEV Nº 006-84-EFC/94.10, define a las diferencias de cambio como la ganancia o pérdida originada por la variación del tipo de cambio de la moneda nacional respecto de una divisa cuando se mantienen activos o pasivos en moneda extranjera.

Que a foja 1029 del Expediente Nº 12839-2008 se aprecia que a fin de establecer el importe de la diferencia de cambio por las cuotas no devengadas del arrendamiento financiero celebrado con el banco el 6 de junio de 2001, la Administración tomó en cuenta el total de las cuotas no devengadas del mencionado contrato, conformado por capital por US\$ 116 212,16 e intereses por US\$ 28 211,70, al cual aplicó el tipo de cambio de S/. 3,518, obteniendo como resultado un capital de S/. 408 834,34 e intereses por S/. 99 248,76, sumando un total de S/. 508 083,14, resultado al que restó el importe de S/. 497 684,62, que es el producto de aplicar a las mismas cantidades de capital e intereses, el tipo de cambio de S/. 3,446 correspondiente al 31 de diciembre de 2001, obteniéndose como resultado una diferencia por S/. 10 398,52 (S/. 508 083,14 menos S/. 497 684,62), que es objeto de reparo.

Que según se aprecia del reporte denominado "Estados Financieros al 31 de diciembre de 2001" (fojas 345 y 347 del Expediente Nº 12839-2008), la recurrente tomó en cuenta para efecto de la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2001 la diferencia de cambio originada por las cuotas no devengadas del arrendamiento financiero celebrado con el banco el 6 de junio de 2001, la cual fue acotada por la Administración.

Que considerando que el tratamiento para fines tributarios de los contratos de arrendamiento financiero que se celebren a partir de 1 de enero de 2001 siguen el tratamiento contable contenido en la NIC 17, según las modificaciones previstas por la Ley Nº 27394, el resultado por diferencia de cambio (ganancia o pérdida), originado por las cuotas no devengadas al cierre del ejercicio 2001 del contrato de arrendamiento financiero celebrado con el banco el 6 de junio de 2001, debía ser considerado para la determinación del Impuesto a la Renta del Impuesto del ejercicio fiscalizado, toda vez que dicha diferencia de cambio es el resultado de la reexpresión en moneda

³⁷ Criterio similar al establecido en la Resolución del Tribunal Fiscal Nº 11376-4-2007.

[Handwritten marks]



Tribunal Fiscal

Nº 09089-8-2016

nacional respecto de una divisa cuando se mantienen activos o pasivos en moneda extranjera y responde a la necesidad de medir el impacto de la variación del valor de la moneda en el tiempo en el patrimonio de la empresa. En consecuencia, procede dejar sin efecto este aspecto del reparo.

Que en tal sentido, corresponde declarar fundada la apelación en este extremo y disponer que la Administración reliquide el importe del mencionado reparo, de conformidad con lo expuesto por la presente resolución.

Depreciación de arrendamiento financiero no adicionada para la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2001 (Reparo 14)

Que este Tribunal ha reconocido, en la Resolución N° 11376-4-2007, que el artículo 7° de la Ley N° 27394, establece que la modificación del artículo 18° del Decreto Legislativo N° 299, prevista por el artículo 6° de dicha ley, se aplicará a los contratos de arrendamiento financiero que se celebren a partir de 1 de enero de 2001 y que lo señalado en el primer párrafo del artículo 19° del Decreto legislativo N° 299 solo será de aplicación a los contratos de arrendamiento financiero celebrados hasta el 31 de diciembre de 2000.

Que mediante el punto 6 del Requerimiento N° 91800, notificado el 2 de diciembre de 2003 (foja 1038 del Expediente N° 12848-2008), la Administración solicitó a la recurrente que indicara el motivo por el que no consideró para la determinación de la renta imponible del ejercicio fiscalizado la totalidad de la adición por depreciación de los bienes objeto de los contratos de arrendamiento financiero, por el monto de S/. 33 394,53, cuyo detalle obra en el Anexo N° 06 adjunto a dicho requerimiento (foja 1028 del Expediente N° 12848-2008).

Que en el punto 6 del Resultado de Requerimiento N° 91800, notificado el 16 de diciembre de 2003 (foja 1026 del Expediente N° 12848-2008), la Administración dejó constancia que la recurrente no indicó el motivo por el que no incluyó para la determinación de la renta imponible del ejercicio fiscalizado la totalidad de la adición correspondiente a la depreciación de los bienes materia de arrendamientos financieros, ascendente a S/. 33 394,53.

Que en el Anexo N° 01 de la Resolución de Determinación N° 012-003-0004397, emitida por la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2001 (fojas 2354 y 2359 del Expediente N° 12839-2008), la Administración reparó la depreciación no adicionada por la recurrente para efecto de la determinación de la renta imponible del ejercicio 2001, por la suma de S/. 33 394,53. Citó como base el Decreto Legislativo N° 299, modificado por Ley N° 27394.

Que en el presente caso, de la revisión del Anexo N° 6 del Requerimiento N° 91800 (foja 1028 del Expediente N° 12839-2008), se aprecia que a fin de establecer el importe de la depreciación por arrendamientos financieros no adicionada, la Administración partió del "Total de Depreciación por Arrendamientos Financieros", ascendente a S/. 7 004 043,38, al cual restó la "Depreciación por Arrendamiento Financiero de 6 de junio de 2001" por S/. 22 132,85³⁸, obteniendo el "Total de Depreciación por Arrendamiento Financiero a Adicionar a la Renta Imponible" por S/. 6 981 910,53, importe al que restó la "Depreciación por Arrendamiento Financiero Adicionada a la Renta Neta Imponible" por S/. 6 948 516,00³⁹, obteniendo de esta manera el "Total Depreciación por Arrendamiento Financiero no Adicionada a la Renta Imponible de ejercicio 2001", por S/. 33 394,00, materia de reparo.

³⁸ Al considerar que dicho monto correspondía a la depreciación de los bienes materia del contrato de arrendamiento financiero celebrado con el banco el 6 de junio de 2001, que resultaba deducible para efecto de la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2001, según lo previsto por el artículo 18° del Decreto Legislativo N° 299, modificado por Ley N° 27394, tal como se ha indicado en la presente resolución al momento de reconocer la procedencia del reparo por cuotas devengadas de arrendamiento financiero deducidas como gasto en la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2001 (reparo 21).

³⁹ Según se aprecia a foja 347 del Expediente N° 12839-2008, la recurrente adicionó para la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2001, vía declaración jurada, la "Depreciación Leasing" por la suma de S/. 6 948 516,00.



Tribunal Fiscal

Nº 09089-8-2016

Que de lo expuesto se advierte que, a fin de determinar el importe materia de acotación, la Administración tomó en cuenta el cargo de depreciación de los bienes del activo fijo, entendiendo que correspondían a contratos de arrendamiento financiero celebrados hasta el 31 de diciembre de 2000, a los que resultaba aplicable el primer párrafo del artículo 19° del Decreto Legislativo N° 299, lo cual no ha sido cuestionado por la recurrente, en virtud de lo cual no era procedente la deducción de la depreciación de tales bienes sino la deducción como gasto de las cuotas periódicas de los arrendamientos financieros en cuestión, siendo pertinente a fin de conciliar el tratamiento contable con el tributario adicionar, vía declaración jurada, la depreciación de los bienes materia de tales contratos para efecto de la determinación del Impuesto a la Renta.

Que en tal sentido, resultaba necesario que la recurrente justificase, con la documentación pertinente, los motivos por los que no adicionó, para la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2001, la totalidad de la depreciación de los bienes del activo fijo correspondientes a los contratos de arrendamiento financiero antes indicados (S/. 33 394,00), lo que no hizo, a pesar de haber sido requerida expresamente para ello, mediante Requerimiento N° 91800; en consecuencia, procede mantener el presente reparo y declarar infundada la apelación en este extremo.

II. RESULTADOS DE OBRAS

Ingresos y costos de obras terminadas en el ejercicio 2000 y que no debieron diferirse para el ejercicio 2001 (Reparos 4 y 15)

Que el inciso a) del artículo 57° de la Ley del Impuesto a la Renta establecía que las rentas de la tercera categoría se considerarían producidas en el ejercicio comercial en que se devengasen y que dicha norma sería de aplicación analógica para la imputación de los gastos.

Que por su parte, el inciso c) del artículo 63° de la citada ley, vigente en el período acotado, prescribía que las empresas de construcción o similares, que ejecutasen contratos de obra cuyos resultados correspondiesen a más de un (1) ejercicio gravable, podrían diferir los resultados hasta la total terminación de las obras, cuando estas, según contrato, debían ejecutarse dentro de un plazo no mayor de cinco (5) años, en cuyo caso los impuestos que correspondiesen se aplicarían sobre la ganancia así determinada, en el ejercicio comercial en que se concluyesen las obras, o se recepcionasen oficialmente, cuando este requisito debiese recabarse según las disposiciones vigentes sobre la materia. En caso que la obra se debiera terminar o se terminase en plazo mayor de cinco (5) años, la utilidad sería determinada a partir del quinto año, siguiendo los métodos a que refieren los incisos a) y b) de este artículo, previa liquidación del avance de la obra por el quinquenio.

Que el aludido artículo agregaba que en todos los casos se llevaría una cuenta especial por cada obra; y, que el método que se adoptase, según lo dispuesto en este artículo, debería aplicarse uniformemente a todas las obras que ejecutase la empresa, y no podría ser variado sin autorización de la SUNAT, la que determinaría a partir de qué año podría efectuarse el cambio.

Que de las normas glosadas precedentemente, se tiene que para efecto de la determinación de la renta de tercera categoría, durante el período acotado, como regla general los ingresos y gastos se imputan al ejercicio comercial en el que devengan; no obstante, la Ley del Impuesto a la Renta ha previsto como excepción a esta regla, que en el caso de empresas de construcción o similares que ejecuten contratos de obra cuyos resultados correspondan a más de un (1) ejercicio gravable, y se ejecuten dentro de un plazo no mayor de cinco (5) años, podrán optar por diferir sus resultados hasta el ejercicio en que termine la obra⁴⁰ (conocido como "método del diferimiento"). Cabe destacar que es posible que las empresas de construcción obtengan ingresos o incurran en costos y/o gastos por actividades que no

⁴⁰ Criterio similar al establecido en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 22217-11-2012.





Tribunal Fiscal

Nº 09089-8-2016

tienen relación directa o no son propias de los contratos de obra, los que no son susceptibles de diferimiento, y por tanto, deberán reconocerse según lo devengado⁴¹.

➤ Obra 1336 - Movimiento de Tierras

Que mediante el punto 1 del Requerimiento Nº 91800, notificado el 2 de diciembre de 2003 (foja 1040 del Expediente Nº 12848-2008), la Administración solicitó a la recurrente que sustentara documentariamente el motivo por el que consideró para la determinación de la renta imponible del ejercicio 2001 los resultados de la Obra 1336 - Movimiento de Tierras, correspondiente a una pérdida acumulada al 31 de diciembre de 2000 de S/. 6 699 868,83 (ingresos⁴² menos costos⁴³), toda vez que según el Contrato Nº 24097-CC-068 – Miscellaneous Earthwork la obra en cuestión terminó en el ejercicio 2000, habiéndose emitido la Nota de Crédito Nº 001-1417 relacionada con el Estado de Pago (EDP) Nº 11 de 20 de diciembre de 2000, correspondiente a la liquidación final de dicho contrato.

Que en el punto 1 del Resultado del Requerimiento Nº 91800, notificado el 16 de diciembre de 2003 (foja 1040 reverso del Expediente Nº 12848-2008), la Administración dejó constancia que la recurrente no sustentó ni señaló el motivo por el que incluyó para la determinación de la renta neta imponible del ejercicio 2001 la pérdida de S/. 6 699 868,83, correspondiente a la Obra 1336 - Movimiento de Tierras, advirtiéndose de la documentación que obra en autos que dicha obra culminó en el ejercicio 2000, en el que se debió imputar tal resultado.

Que en los Anexos Nº 01 y 11 de la Resolución de Determinación Nº 012-003-0004397, emitida por la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2001 (fojas 2338, 2354, 2356 y 2359 del Expediente Nº 12839-2008), la Administración reparó los resultados de la Obra 1336 - Movimiento de Tierras, culminada en el ejercicio 2000, correspondiente a una pérdida de S/. 6 699 868,83. Citó como base legal el inciso c) del artículo 63º de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que se aprecia que la Administración no cuestiona la naturaleza de las prestaciones (contrato de obra), es decir, que los ingresos, costos y/o gastos provengan de actividades propias de un contrato de obra, ni el derecho de la recurrente a diferir los resultados de la Obra 1336 - Movimiento de Tierras, sino que centra la discusión en cuál es el período tributario al que corresponde afectar los resultados.

Que al respecto, se tiene que en el procedimiento contencioso tributario seguido por la recurrente contra la Resolución de Determinación Nº 012-03-0001669, girada por Impuesto a la Renta del ejercicio 1999, entre otras, se emitió la Resolución Nº 09020-3-2014 de 25 de julio de 2014, en la que este Tribunal estableció que, en el ejercicio fiscalizado (1999), la recurrente ejecutaba contratos de obra, habiendo optado por el método del diferimiento de resultados.

Que en la mencionada resolución, este Tribunal aceptó la aplicación del aludido método de diferimiento respecto de 17 obras, dentro de las cuales figura la Obra 1336 - Movimiento

⁴¹ En opinión de ENRIQUE NAVARRO SOLOGUREN, los costos de un contrato de construcción pueden ser: i) Costos relacionados directamente tales como costos de mano de obra, materiales, maquinaria y equipo, movilización y desmovilización, entre otros; ii) Costos atribuibles asignados al contrato como seguros y gastos generales; y iii) Costos que se cargan específicamente al cliente. No son costos del contrato aquellos que no pueden ser atribuidos a la actividad del contrato, tales como costos indirectos de administración y desarrollo o costos de investigación y desarrollo cuyo resultado no está incluido en el contrato, depreciación de plantas y equipos ociosos, y costos de ventas. Los ingresos del contrato de construcción pueden ser: i) Ingresos pactados en el contrato, que es el monto inicial convenido; ii) Ingresos provenientes de variaciones del trabajo contratado; iii) Ingresos provenientes de reclamos; y iv) Ingresos por pagos de incentivos. En: VII Jornadas Nacionales de Tributación, organizado por la Asociación Fiscal Internacional (IFA) Grupo Peruano, Julio de 2002. Ponente Individual ENRIQUE NAVARRO SOLOGUREN, "NIC Nº 11: Contratos de Construcción e Impuesto a la Renta", páginas 105, 106 y 108. Fuente: http://www.ifaperu.org/uploads/articles/11_06_CT28_ENS.pdf

⁴² Ingresos: CC 1336 – Antamina Movimiento de Tierras S/. 105 959 575,39 (foja 2356 del Expediente Nº 12839-2008).

⁴³ Costos y/o gastos: CC 1336 - Antamina Movimiento de Tierras S/. 112 659 444,22 (foja 2354 del Expediente Nº 12839-2008).



Tribunal Fiscal

Nº 09089-8-2016

de Tierras, según se aprecia a fojas 46 a 48 del Expediente Nº 12839-2008, por lo que los resultados de dicha obra debían ser imputados al período en que se produjese la conclusión de tal obra; en consecuencia, corresponde identificar en qué ejercicio ocurrió dicho evento a fin de determinar si tales resultados debían incidir en el ejercicio 2001, como afirma la recurrente, o en el ejercicio 2000, como alega la Administración.

Que es pertinente indicar que en las Resoluciones del Tribunal Fiscal Nº 22217-11-2012 y 07840-3-2010, se ha establecido que las disposiciones del Código Civil sobre el contrato de obra no prevén alguna formalidad o procedimiento específico para la recepción de la obra que implique el requisito de su recepción oficial⁴⁴.

Que asimismo, en la citada Resolución Nº 09020-3-2014, el Tribunal ha reconocido que ni en las normas del Impuesto a la Renta ni en el Código Civil existe una definición expresa de lo que debe entenderse como conclusión o terminación de la obra, por lo que para tal efecto deberá evaluarse cada caso concreto atendiéndose a la documentación que evidencie tal hecho.

Que ahora bien, en el presente caso la Administración ha entendido que la Obra 1336 – Movimiento de Tierras culminó en el ejercicio 2000, sobre la base de lo dispuesto por el Contrato Nº 24097-CC-068 – Miscellaneous Earthwork relacionado con dicha obra, la Nota de Crédito Nº 001-1417 vinculada con el Estado de Pago (EDP) Nº 11 de 20 de diciembre de 2000, que corresponde a la liquidación final de dicho contrato y el documento denominado “Release and Certificate of Final Payment” de 27 de diciembre de 2000, relacionado con el Contrato Nº 24097-CC-068 - Miscellaneous Earthwork, en el que se afirma que su cliente () cumplió con pagar el importe total del aludido contrato en la fecha del indicado documento (fojas 1008, 1040 reverso y 1355 del Expediente Nº 12839-2008); y, por lo tanto, consideró que los resultados de dicha obra (pérdida S/. 6 699 868,83) no debían imputarse en el ejercicio 2001.

Que obran a fojas 328 y 347 del Expediente Nº 12839-2008 los reportes denominados “Estados Financieros al 31 de diciembre de 2001” y “Estados Financieros al 31 de diciembre de 2001 – Anexo Nº 1: Cuadro de Obras”, en los que se aprecia que la recurrente incluyó para efecto de la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio fiscalizado (2001) a los resultados de la Obra 1336 - Movimiento de Tierras (ingresos y costos), por lo que debió presentar la documentación que resultase pertinente a fin de acreditar sus afirmaciones referidas a que la citada obra habría concluido en dicho ejercicio; lo que no hizo, a pesar de habersele solicitado expresamente ello mediante el Requerimiento Nº 91800, habiendo sustentado la Administración, con la documentación antes detallada, que dicha obra habría concluido en el ejercicio 2000 y no en el ejercicio 2001, como alega la recurrente.

Que por lo tanto, de acuerdo con la documentación que obra en autos, en aplicación del inciso c) del artículo 63º de la Ley del Impuesto a la Renta, la recurrente debió reconocer los resultados de la obra antes mencionada en el ejercicio 2000, y no en el 2001 como lo hizo, por lo que el reparo se encuentra arreglado a ley y corresponde mantenerlo.

Que carece de sustento lo argumentado por la recurrente respecto a que la Administración fundamenta su acotación solo en documentos sin considerar la situación fáctica de que la obra antes señalada terminó en el ejercicio 2001, pues no ha presentado ningún medio probatorio que permita corroborar su alegato y que desvirtúe el hecho que la obra culminó en el ejercicio 2000.

⁴⁴ A diferencia de las normas sobre Contrataciones y Adquisiciones del Estado, cuyo artículo 163º del Reglamento aprobado por Decreto Supremo Nº 012-2001-PCM, regula el procedimiento de recepción de la obra, advirtiéndose que exige por parte de la entidad estatal un acto formal y positivo a través del Comité de Recepción de Obra designado para tal efecto, el Código Civil solo establece en su artículo 1778º que el comitente, antes de la recepción de la obra, tiene derecho a su comprobación, y si el comitente descuida proceder a ella sin justo motivo o bien no comunica su resultado dentro de un breve plazo, la obra se considerará aceptada.



Tribunal Fiscal

Nº 09089-8-2016

➤ Obra 1333 - Ralco

Que de otro lado, mediante el punto 7 del Requerimiento Nº 91794, notificado el 27 de octubre de 2003 (foja 1892 del Expediente Nº 12839-2008), la Administración solicitó a la recurrente que indicara el motivo por el que consideró para la determinación de la renta imponible del ejercicio 2001 la pérdida acumulada al 31 de diciembre de 2000 de S/. 1 246 242,43 (costos⁴⁵), que fue imputada a la Obra 1333 – Ralco; asimismo, requirió que presentase el contrato suscrito con el _____, y, de ser el caso, la planilla de remuneraciones correspondiente al contrato de obra.

Que en el punto 7 del Resultado al Requerimiento Nº 91794, notificado el 12 de noviembre de 2003 (foja 1882 del Expediente Nº 12839-2008), la Administración dejó constancia que la recurrente presentó copia de los documentos denominados “Constitución de Sociedad” y “Convenio de Socios” del _____, pero no cumplió con adjuntar la planilla de remuneraciones requerida, que es obligatoria en los contratos de obra.

Que en tal sentido, concluyó que la pérdida acumulada al 31 de diciembre de 2000 de S/. 1 246 242,43 (costos) correspondía a servicios prestados por la recurrente y no a un contrato de obra, por lo que tales costos debieron liquidarse en cada ejercicio gravable y no diferirse ni imputarse al ejercicio 2001.

Que en los Anexos Nº 01 y 11 de la Resolución de Determinación Nº 012-003-0004397, emitida por la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2001 (fojas 2338, 2339, 2354 y 2359 del Expediente Nº 12839-2008), la Administración reparó la pérdida (costos), ascendente a S/. 1 246 242,43, que fue imputada por la recurrente a la Obra 1333 – Ralco y tomada en cuenta para efecto de determinar la renta imponible del ejercicio fiscalizado. Citó como base legal el inciso c) del artículo 63º de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que si bien en el presente caso, la Administración objetó la naturaleza de las prestaciones de la recurrente y su facultad para diferir los resultados atribuidos a la Obra 1333 – Ralco, al considerar que los costos ascendentes a S/. 1 246 242,43 correspondían a servicios prestados y no a la ejecución de un contrato de obra, cabe señalar que en el procedimiento contencioso tributario seguido por la recurrente contra la Resolución de Determinación Nº 012-03-0001669, girada por Impuesto a la Renta del ejercicio 1999, entre otras, se emitió la Resolución Nº 09020-3-2014 de 25 de julio de 2014, en la que este Tribunal determinó que, en el ejercicio fiscalizado (1999), la recurrente ejecutaba contratos de obra, habiendo optado por el método del diferimiento de resultados.

Que es más, en la mencionada resolución, este Tribunal aceptó la aplicación del aludido método de diferimiento respecto de 17 obras, dentro de las cuales figura la Obra 1333 – Ralco, según se aprecia a fojas 46 a 48 del Expediente Nº 12839-2008.

Que de acuerdo con lo expuesto, este Tribunal ya reconoció que la recurrente ejecutaba contratos de obra e incluso aceptó la aplicación del método de diferimiento para la Obra 1333 – Ralco; por lo que la recurrente se encontraba facultada a diferir los resultados de dicha obra, conforme lo previsto por el inciso c) del artículo 63º de la Ley del Impuesto a la Renta, en tal sentido, lo argumentado por la Administración, en sentido contrario, carece de sustento. En consecuencia, el reparo materia de análisis no se encuentra debidamente fundamentado, por lo que procede levantarlo.

Que es pertinente señalar que el hecho que la recurrente no haya exhibido una planilla de remuneraciones por la Obra 1333 – Ralco resulta insuficiente para concluir que sus prestaciones no corresponden a la ejecución de un contrato de construcción, máxime si la naturaleza de “obra diferida” ya fue admitida por este Tribunal en la Resolución Nº 09020-3-2014.

⁴⁵ Costos y/o gastos: CC 1333 - Ralco S/. 1 246 242,53 (foja 2354 del Expediente Nº 12839-2008). En este caso no figura ningún ingreso acumulado (foja 2356 del Expediente Nº 12839-2008).



Tribunal Fiscal

Nº 09089-8-2016

Que estando a lo señalado precedentemente, corresponde declarar fundada la apelación en este extremo y disponer que la Administración reliquide el reparo, de conformidad con lo expuesto por la presente resolución.

Ingresos y costos por servicios prestados en el Lote 1 AB que no corresponden a ningún contrato de obra y que no debieron diferirse (Reparos 5 y 16)

Que el artículo 1755° del Código Civil, aprobado por Decreto Legislativo N° 295, establece que por la prestación de servicios se conviene que estos o su resultado sean proporcionados por el prestador al comitente.

Que el artículo 1756° del aludido código dispone que son modalidades de la prestación de servicios nominados, entre otros, el contrato de obra.

Que el artículo 1771° del mencionado código prevé que por el contrato de obra el contratista se obliga a hacer una obra determinada y el comitente a pagarle una retribución.

Que según el artículo 1774° del referido código, el contratista está obligado a hacer la obra en la forma y plazos convenidos en el contrato o, en su defecto, en el que se acostumbre; a dar inmediato aviso al comitente de los defectos del suelo o de la mala calidad de los materiales proporcionados por este, si se descubren antes o en el curso de la obra y pueden comprometer su ejecución regular; y, a pagar los materiales que reciba, si estos, por negligencia o impericia del contratista, quedan en imposibilidad de ser utilizados para la realización de la obra.

Que respecto a los citados artículos 1755° y 1756°, Max Arias Schreiber Pezet señala que *"la prestación de servicios es el género del cual se desprenden sus distintas modalidades. Cada una de ellas se caracteriza por un rasgo común, cual es el hecho de que o generan una obligación de proporcionar servicios (medios) o el resultado de la misma (obra u opus)"*⁴⁶. El citado autor agrega que *"si lo que el locador ofrece son sus servicios, sin que medie un resultado específico, estamos ante un contrato de locación de servicios. Si a diferencia de lo anterior, el locador se compromete a una obra (opus) se regirá entonces por la locación o contrato de obra"*⁴⁷.

Que con relación al contrato de obra precisa que *"El tenor del artículo 1771 es lo suficientemente amplio para extenderse a innumerables hipótesis, siempre y cuando pueda descubrirse de su contenido los siguientes elementos condicionadores: a) un resultado para llegar al cual se proporcionan energías que no son un fin, sino un medio; y b) el pago de un precio o retribución, que puede ser determinado o determinable. Aun cuando no haya sido expresamente contemplado por el Código, se entiende que el contrato de obra es de tracto único, ya que se concentra en una sola prestación, aunque su distribución haya sido convenida en prestaciones parciales. Este es un elemento diferencial con la locación de servicios, pues en ella la prestación es constante o de tracto sucesivo"*⁴⁸.

Que por su parte, María del Carmen Tovar Gil y Verónica Ferrero Díaz señalan en comentario al artículo 1771° del Código Civil, *"Según esta definición legal el elemento esencial del contrato por parte del contratista es que se obliga a cierto resultado (que es precisamente la obra). Lo esencial es que este resultado tiene un contenido predeterminado. El contrato fija en forma precisa en qué consiste la obra que el contratista tiene que realizar. Y de otro lado, desde el punto de vista del comitente, su obligación principal consistirá en pagar el precio convenido como retribución por la obra contratada"*⁴⁹. Las referidas autoras agregan que *"Muchas de las obligaciones que asume el contratista de una obra constituyen obligaciones de hacer (...) Puede haber un elemento de prestación de servicios dentro de*

⁴⁶ Arias Schreiber Pezet, Max; "Exégesis del Código Civil Peruano de 1984", Tomo II Contratos Nominados, Editorial Gaceta Jurídica, Segunda Edición, Diciembre de 2011, Lima, página 436.

⁴⁷ Ibidem.

⁴⁸ Obra citada, página 457.

⁴⁹ María del Carmen Tovar Gil y Verónica Ferrero Díaz. Comentario al Artículo 1771° del Código Civil. En: "Código Civil Comentado por los 100 mejores especialistas", Tomo IX, Editorial Gaceta Jurídica, Primera Edición, Marzo de 2007, Lima, página 196.



Tribunal Fiscal

Nº 09089-8-2016

*los alcances de la obra, como podría ser, por ejemplo, el entrenamiento del personal del comitente para que pueda en el futuro manejar y operar la obra, en especial si se trata de una obra compleja con tecnología de punta como un sistema de control y supervisión de una central hidroeléctrica. Pero, sin duda, lo anterior constituye una prestación accesoria al contrato principal de obra, que es entregar una obra determinada. Por ser accesoria, esta prestación no altera la naturaleza jurídica del contrato*⁵⁰.

Que de acuerdo con la doctrina jurídica citada, el elemento esencial del contrato de obra es que una de las partes (el contratista) se obliga a cierto resultado, que es precisamente la obra.

Que mediante el punto 8 del Requerimiento Nº 91794, notificado el 27 de octubre de 2003⁵¹ (fojas 1891 y 1893 del Expediente Nº 12848-2008), la Administración solicitó a la recurrente que sustentara documentariamente el motivo por el que difirió los resultados acumulados al 31 de diciembre de 2001 de S/. 1 861 682,00 (ingresos⁵² menos costos⁵³), imputados a la denominada Obra 1376 – Andoas Plus, considerando que tales resultados corresponden a las Órdenes de Compra Nº 19565, 18100, 20232, 21228 y 20186 por servicios prestados en el Lote 1 AB.

Que en virtud del mencionado requerimiento, la recurrente presentó el escrito de foja 1877, en el que señaló que difirió los resultados de la Obra 1376 – Andoas Plus de la determinación de la renta imponible del ejercicio 2001, por estar comprendida dentro del alcance del artículo 63º de la Ley del Impuesto a la Renta, relacionado con la ejecución de obras de construcción, cuyo resultado corresponde a más de un ejercicio gravable.

Que en el punto 8 del Resultado del Requerimiento Nº 91794, notificado el 12 de noviembre de 2003⁵⁴ (fojas 1881, 1882 y 1893 reverso del Expediente Nº 12848-2008), la Administración determinó que los servicios prestados en el Lote 1 AB sustentados en las órdenes de compra mencionadas corresponden a servicios que no se encuentran comprendidos en ningún contrato de obra, por lo que la recurrente no se encontraba facultada a diferir los resultados antes indicados.

Que conforme con los Anexos Nº 01 y 11 de la Resolución de Determinación Nº 012-003-0004397, emitida por la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2001 (fojas 2337, 2338, 2354, 2356 y 2359 del Expediente Nº 12839-2008), la Administración reparó los resultados diferidos ascendentes a S/. 1 861 682,00 (ingresos menos costos), imputados a la denominada Obra 1376 – Andoas Plus, al considerar que correspondían a servicios prestados en el Lote 1 AB, y no específicamente a un contrato de obra, que no debieron diferirse. Citó como base legal los artículos 57º y 63º de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que la Administración cuestiona que las operaciones cuyos resultados fueron imputados a la Obra 1376 - Andoas Plus se encuentren dentro de los alcances de un "contrato de obra", y por ende, que fueran susceptibles de diferimiento al amparo del inciso c) del artículo 63º de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que figura a foja 328 del Expediente Nº 12848-2008 el reporte de "Estados Financieros al 31 de diciembre de 2001 – Anexo Nº 1: Cuadro de Obras", en el que la recurrente ha consignado los ingresos (S/. 28 291 310,00) y costos (S/. 26 429 628,00) imputados a la denominada Obra 1376 - Andoas Plus, cuyo resultado acumulado al 31 de diciembre de 2001, ascendente a S/. 1 861 682,00, fue diferido a ejercicios posteriores.

⁵⁰ Obra citada, páginas 201 y 202.

⁵¹ En el domicilio fiscal de la recurrente (fojas 2319 a 2324 del Expediente Nº 12839-2008), mediante acuse de recibo, habiéndose consignado en el cargo de notificación el nombre y firma del receptor, de acuerdo con lo previsto por el inciso a) del artículo 104º del Código Tributario.

⁵² Ingresos: CC 1376 – Andoas Plus S/. 28 291 310,00 (foja 2356 del Expediente Nº 12839-2008).

⁵³ Costos y/o gastos: CC 1376 – Andoas Plus S/. 26 429 628,00 (foja 2354 del Expediente Nº 12839-2008).

⁵⁴ En el domicilio fiscal de la recurrente (fojas 2319 a 2324 del Expediente Nº 12839-2008), mediante acuse de recibo, habiéndose consignado en el cargo de notificación el nombre y firma del receptor, de acuerdo con lo previsto por el inciso a) del artículo 104º del anotado código.



Tribunal Fiscal

Nº 09089-8-2016

Que asimismo, obra a fojas 1566 a 1572, 1578 a 1586 y 1588 a 1595 del Expediente N° 12848-2008, las Órdenes de Compra N° 19565, 18100, 20232, 21228 y 20186 de 28 de marzo, 18 y 31 de mayo, 6 de setiembre y 20 de octubre de 2001, emitidas por a la recurrente, en las que se describen los servicios requeridos a esta última, correspondientes a los trabajos a realizarse en el Lote 1 AB.

Que de la revisión de las mencionadas órdenes de compra, se advierte que las actividades a realizar por la recurrente en el Lote 1 AB, en el ejercicio 2001, son las siguientes: i) servicio de mejoramiento de trochas carrozables, ii) derecho de vía por el plazo de 2 años (chaleo), iii) servicio de alquiler de equipos por el plazo de 120 días, iv) servicio de apoyo en mantenimiento de la flota automotriz, v) servicio de apoyo para seguridad industrial y contra incendios, vi) servicio de apoyo en el transporte de personal, equipos y materiales en el Lote 1 AB, vii) servicio de apoyo en el mantenimiento de los campamentos, viii) servicio de apoyo en obras civiles y metal mecánica, ix) servicio de apoyo en operaciones de baterías de producción, x) servicio de apoyo de labores especiales/afes/imprevistos, xi) servicio de tendido, soldado, prueba hidrostática, y xii) servicio de transporte terrestre de líquidos.

Que de lo expuesto se tiene que la recurrente afirma que difirió los resultados imputados a la denominada Obra 1376 – Andoas Plus, por estar comprendida dentro del alcance del artículo 63° de la Ley del Impuesto a la Renta; sin embargo, no presentó documentación que permitiese corroborar que, efectivamente, las prestaciones efectuadas por aquella en el Lote 1 AB correspondían a la ejecución de un contrato de obra, a pesar de habersele solicitado ello mediante Requerimiento N° 91794, y encontrarse obligada a acreditar la correcta utilización del método de diferimiento, conforme con lo establecido por este Tribunal en la Resolución N° 09020-3-2014⁵⁵.

Que si bien de las referidas órdenes de compra se aprecia que la recurrente debía realizar una serie de actividades en el Lote 1 AB, en el ejercicio 2001, del análisis individual o en forma conjunta de dichas actividades resulta evidente que corresponden a una prestación de servicios (género) mas no a la modalidad específica de un contrato de obra, cuyo elemento esencial es que una de las partes (el contratista) se obliga a cierto resultado, que es precisamente la obra, no habiéndose acreditado en el caso de autos en qué consistía la obra que la recurrente habría tenido que efectuar.

Que toda vez que no se encuentra acreditado en autos que los servicios prestados por la recurrente en el Lote 1 AB, durante el ejercicio 2001, cuyos resultados fueron imputados a la Obra 1376 - Andoas Plus, correspondan a un contrato de obra, requisito exigido por el inciso c) del artículo 63° de la Ley del Impuesto a la Renta, no procedía que aquella difiriese tales resultados. En consecuencia, al encontrarse arreglado a ley el reparo, corresponde mantenerlo y declarar infundada la apelación en este extremo.

Ingresos y costos de obras terminadas en el ejercicio 2001 y que no debieron diferirse para el ejercicio 2002 (Reparos 6 y 17)

Que el inciso a) del artículo 57° de la Ley del Impuesto a la Renta establecía que las rentas de la tercera categoría se considerarían producidas en el ejercicio comercial en que se devengasen y que dicha norma sería de aplicación analógica para la imputación de los gastos.

⁵⁵ En la citada resolución este Tribunal estableció lo siguiente: "Que sin perjuicio de lo expuesto, en la fiscalización de los ejercicios en que las obras se encuentren en curso, el contribuyente deberá explicar la deducción por "resultado de obras diferidas" o "resultado diferido de obras" efectuada en la declaración jurada respectiva, de ser el caso, puesto que al tratarse de un ajuste extracontable que disminuye la renta neta o incrementa la pérdida del ejercicio, influye en la determinación del Impuesto a la Renta del periodo en que se aplica tal deducción. Por consiguiente, los contribuyentes que se encuentren en esta situación sustentarán dicha deducción detallando cada una de las obras diferidas, explicando las razones por las que califican como "contratos de obra", cuáles son los ingresos, costos y/o gastos que componen la liquidación provisional de la obra al cierre del ejercicio, así como el importe correspondiente a cada obra diferida; es decir, que mientras que las obras diferidas se encuentren en curso, el contribuyente está obligado a acreditar la correcta utilización del método del diferimiento, tanto a nivel cualitativo como cuantitativo."

S y P



Tribunal Fiscal

Nº 09089-8-2016

Que de acuerdo con el criterio expuesto por este Tribunal en las Resoluciones N° 03994-4-2006 y 00467- 5-2003, entre otras, resulta apropiada la utilización de la definición contable del principio de lo devengado, a efectos de establecer la oportunidad en la que deben imputarse los ingresos y/o gastos a un ejercicio determinado.

Que al tratarse de una definición contable, resulta razonable recurrir a la explicación establecida tanto en el Marco Conceptual de las Normas Internacionales de Contabilidad, como en la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) 1, reestructurada en el ejercicio 1994 (vigente en el ejercicio acotado) y referida a la Revelación de Políticas Contables, en donde se señalaba que una empresa debía preparar sus estados financieros, entre otros, sobre la base contable del devengado, así la NIC 1 precisa que de acuerdo con este criterio, los ingresos y los 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.

Que las definiciones antes mencionadas guardan estrecha vinculación con lo establecido por la NIC 11 – Contratos de Construcción, reestructurada en el ejercicio 1993 (vigente en el ejercicio acotado), que prevé en su párrafo 22 que *“cuando el resultado final de un contrato de construcción puede ser estimado confiablemente, los ingresos y costos asociados con el contrato de construcción deben ser reconocidos como ingresos y gastos respectivamente de acuerdo con el avance de la ejecución del contrato a la fecha del balance (...)”*.

Que el párrafo 23 de la aludida NIC precisa que el resultado final de un contrato de construcción puede ser estimado confiablemente cuando se hubiesen satisfecho todas las siguientes condiciones:

“(...)”

- a) los ingresos totales provenientes del contrato pueden valuarse confiablemente;*
- b) es probable que los beneficios económicos asociados con el contrato fluirán a la empresa;*
- c) tanto los costos para terminar el contrato como el avance de la ejecución del mismo a la fecha del balance pueden ser medidos confiablemente; y*
- d) los costos atribuibles al contrato pueden ser identificados claramente y medidos confiablemente de manera que los costos incurridos realmente puedan ser comparados con las estimaciones previas.”*

Que a su vez, el párrafo 32 de la aludida NIC indica que *“cuando el resultado final de un contrato de construcción no puede ser estimado confiablemente: a) el ingreso debe ser reconocido únicamente en la medida en que sea probable que los costos incurridos serán recuperados; y, b) los costos del contrato deben ser reconocidos como un gasto en el período en que son incurridos”*.

Que considerando las normas antes glosadas, este Tribunal ha interpretado, en las Resoluciones N° 1652-5-2004 y 04975-1-2006, que el concepto de devengado implica que se hayan producido los hechos sustanciales generadores del ingreso y/o gasto y que el compromiso no esté sujeto a condición que pueda hacerlo inexistente, siendo que el hecho sustancial generador del gasto o ingreso se origina en el momento en que se genera la obligación de pagarlo o el derecho a adquirirlo, aun cuando a esa fecha no haya existido el pago efectivo, lo que supone una certeza razonable en cuanto a la obligación y a su monto.

Que de otro lado, se tiene que el inciso c) del artículo 63° de la Ley del Impuesto a la Renta, vigente en el período acotado, prescribía que las empresas de construcción o similares, que ejecutasen contratos de obra cuyos resultados correspondiesen a más de un (1) ejercicio gravable, podrían diferir los resultados hasta la total terminación de las obras, cuando estas, según contrato, debían ejecutarse dentro de un plazo no mayor de cinco (5) años, en cuyo caso los impuestos que correspondiesen se aplicarían sobre la ganancia así determinada, en el ejercicio comercial en que se concluyesen las obras, o se recepcionasen oficialmente, cuando este requisito debiese recabarse según las disposiciones vigentes sobre la materia. En caso que la obra se debiera terminar o se terminase en plazo mayor de



Tribunal Fiscal

Nº 09089-8-2016

cinco (5) años, la utilidad sería determinada a partir del quinto año, siguiendo los métodos a que refieren los incisos a) y b) de este artículo, previa liquidación del avance de la obra por el quinquenio.

Que según el artículo 1° del Texto Único Ordenado de la Ley de Contrataciones y Adquisiciones del Estado, aprobado por Decreto Supremo N° 012-2001-PCM⁵⁶, dicha ley establecía las normas básicas que contenían los límites mínimos y máximos que debían observar las Entidades del Sector Público, dentro de criterios de racionalidad y transparencia, en los procesos de adquisiciones y contrataciones de bienes, servicios u obras y regulaba las obligaciones y derechos que se derivasen de los mismos.

Que el artículo 44° de la citada ley prescribía que para efectos de la ejecución de los contratos de obra, el reglamento establecería los requisitos que debían cumplir el ingeniero o arquitecto colegiado residente designado por el contratista y el inspector designado por la Entidad, así como las características, funciones y las responsabilidades que estos asumiesen, además dicho reglamento establecería las características del cuaderno de obra y las formalidades para la recepción de obras y liquidación del contrato.

Que por su parte, el artículo 163° del Reglamento de la Ley de Contrataciones y Adquisiciones del Estado, aprobado por Decreto Supremo N° 013-2001-PCM⁵⁷, modificado por Decreto Supremo N° 079-2001-PCM, estableció el procedimiento de recepción de obra, en el que se indicó que a través de su residente, el contratista solicitaría en el cuaderno de obra la recepción, indicando la fecha de culminación, y el inspector o supervisor en un plazo no mayor de cinco días comunicaría este hecho a la entidad, siendo que en un plazo máximo de siete días de recibida la aludida comunicación, la entidad procedería a designar un comité de recepción de obra, el cual estaría integrado, por lo menos, por un representante de la entidad, necesariamente ingeniero o arquitecto, según correspondiese a la naturaleza de los trabajos, y por el inspector o supervisor. En un plazo no mayor de veinte (20) días de realizada su designación, el comité de recepción, junto con el contratista, procedería a verificar el fiel cumplimiento de lo establecido en los planos y especificaciones técnicas y efectuaría las pruebas que fuesen necesarias para comprobar el funcionamiento de las instalaciones y equipos. Una vez culminada la verificación, se levantaría un acta, que sería suscrita por los miembros del comité de recepción y el contratista o su residente, en la se incluirían las observaciones, si las hubiese. De no existir observaciones, se procedería a la recepción de la obra, teniéndose por concluida en la fecha indicada por el contratista.

Que el artículo en mención, agregaba que de existir observaciones, estas se consignarían en el acta y no se recibiría la obra, y el contratista dispondría de un décimo del plazo de ejecución del contrato para subsanarlas, el cual se computaría a partir del quinto día de suscrita el acta. Las obras que se ejecutasen como consecuencia de observaciones no darían derecho al pago de ningún concepto a favor del contratista ni a la aplicación de penalidad alguna. Subsanaadas las observaciones, el contratista solicitaría la recepción de la obra en el cuaderno de obra y la comprobación que realizaría el comité de recepción de obra se limitaría a verificar la subsanación de las observaciones formuladas en el acta, no pudiendo formular nuevas observaciones.

Que mediante los puntos 9 y 10 del Requerimiento N° 91794, notificado el 27 de octubre de 2003 (foja 1891 del Expediente N° 12848-2008), la Administración solicitó a la recurrente que sustentara el motivo por el que difirió el ingreso acumulado al 31 de diciembre 2001 correspondiente a la Obra 1366 – Grupo 1, teniendo en consideración que de acuerdo con el Certificado de Ejecución de Obra la fecha real de termino fue el 14 de diciembre de 2001; y, el ingreso acumulado al 31 de diciembre de 2001 correspondiente a la Obra 1367 – Grupo 3, en relación con las obras denominadas PSE Tarma III Etapa, PSE Lunahuaná III Etapa y PSE y SE Yauyos II Etapa, teniendo en consideración que, conforme con las Actas de Recepción Provisional de Obra, estas terminaron realmente el 16, 19 y 22 de noviembre de 2001, respectivamente.

⁵⁶ La Primera Disposición Final prevé que dicha norma entraría en vigencia a partir del día siguiente de la publicación de su reglamento, que aconteció el 13 de febrero de 2001.

⁵⁷ Publicado en el diario oficial "El Peruano" el 13 de febrero de 2001.





Tribunal Fiscal

Nº 09089-8-2016

Que en razón del referido requerimiento, la recurrente presentó el escrito de foja 1877, en el que señaló que los resultados de las Obras 1366 – Grupo 1 y 1367 – Grupo 3 fueron imputados correctamente en el ejercicio 2002, al amparo del inciso c) del artículo 63° de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que en los puntos 9 y 10 del Resultado de Requerimiento Nº 91794, notificado el 12 de noviembre de 2003 (fojas 1881 y 1893/reverso del Expediente Nº 12848-2008), la Administración, considerando lo previsto por el artículo 163° del Reglamento de la Ley de Contrataciones y Adquisiciones del Estado así como lo establecido por la cláusula décimo novena de los Contratos Nº 00-47-EM/DEP (Obra 1366 – Grupo) y 00-49-EM/DEP (Obra 1367 – Grupo 3), entendió que la Obra 1366 – Grupo 1 terminó el 14 de diciembre de 2001, según el Certificado de Ejecución de Obra, y que las obras denominadas PSE Tarma III Etapa, PSE Lunahuaná III Etapa y PSE y SE Yauyos II Etapa, correspondientes a la Obra 1367 – Grupo 3, culminaron realmente el 16, 19 y 22 de noviembre de 2001, de conformidad con las respectivas Actas de Recepción Provisional de Obras, por lo que sus resultados no debieron diferirse.

Que posteriormente, a través del punto 8 del Requerimiento Nº 91797, notificado el 12 de noviembre de 2003 (fojas 1291 y 1294 del Expediente Nº 12848-2008), la Administración solicitó a la recurrente que precisara el motivo por el que no reconoció la totalidad de los ingresos para la determinación de la renta imponible del ejercicio 2001 correspondiente a la Obra 1366 – Grupo 1 y la Obra 1367 – Grupo 3, detallados en el Anexo Nº 07 adjunto a dicho requerimiento (foja 1281), tomando en cuenta que en los puntos 9 y 10 del Resultado de Requerimiento Nº 91794 se estableció que los resultados de dichas obras no debían diferirse al ejercicio 2002.

Que en el punto 8 del Resultado del Requerimiento Nº 91797, notificado el 2 de diciembre de 2003 (fojas 1278 y 1294/reverso del Expediente Nº 12848-2008), la Administración indicó que la recurrente no justificó el motivo por el que no incluyó para efecto de la determinación de la renta imponible del ejercicio 2001 los importes ascendentes a S/. 3 020 089,86 y de S/. 573 030,49, correspondientes a la Obra 1366 – Grupo 1 y la Obra 1367 – Grupo 3, respectivamente.

Que además, se tiene que mediante el punto 7 del Requerimiento Nº 91800, notificado el 2 de diciembre de 2003 (fojas 1038 y 1040 del Expediente Nº 12839-2008), la Administración requirió a la recurrente que exhibiese el costo de las denominadas obras PSE Tarma III Etapa, PSE Lunahuaná III Etapa y PSE y SE Yauyos II Etapa, correspondientes a la Obra 1367 – Grupo 3.

Que en atención al aludido requerimiento, la recurrente presentó el escrito de fojas 1009 y 1010 del Expediente Nº 12839-2008, en el que afirma que la obligación de llevar una cuenta especial contable se refiere, de acuerdo con la normativa vigente, a cada obra; pero en su caso concreto el Grupo 1 y el Grupo 3 constituyen obras independientes y completas, es decir, la totalidad de edificaciones de cada grupo constituyen una única obra.

Que en el punto 7 del Resultado del Requerimiento Nº 91800, notificado el 16 de diciembre de 2003 (fojas 1025 y 1040 reverso del Expediente Nº 12839-2008), la Administración dejó constancia de lo señalado por la recurrente, y estableció que cada una de las obras comprendidas en el Grupo 3 son independientes, por lo que la recurrente debió llevar una cuenta especial por cada una de ellas.

Que en conclusión, en los Anexos Nº 01 y 11 de la Resolución de Determinación Nº 012-003-0004397, emitida por la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2001 (fojas 2333 a 2337, 2354, 2356 y 2359 del Expediente Nº 12839-2008), la Administración procedió a reconocer para efecto de la determinación de la renta imponible del ejercicio fiscalizado los ingresos (S/. 24 409 956,35⁵⁸) y los

58 Ingresos: CC 1366 – Grupo 1	Ingresos reconocidos	S/. 11 953 950,00
	Ingresos no reconocidos	<u>S/. 3 020 089,86</u>
	Total ingresos	S/. 14 974 039,86
CC 1367 – Grupo 3	Ingresos reconocidos	S/. 8 862 886,00
	Ingresos no reconocidos	<u>S/. 573 030,49</u>
	Total ingresos	S/. 9 435 916,49



Tribunal Fiscal

Nº 09089-8-2016

costos (S/. 15 631 576,23⁵⁹), correspondientes a la Obra 1366 – Grupo 1 y la Obra 1367 – Grupo 3 (respecto a PSE Tarma III Etapa, PSE Lunahuaná III Etapa y PSE y SE Yauyos II Etapa), culminadas en el ejercicio 2001, cuyos resultados no debieron diferirse para el ejercicio 2002.

Que de lo expuesto se aprecia que la Administración sustentó su reparo en el hecho que no resulta aplicable lo previsto por el inciso c) del artículo 63° de la Ley del Impuesto a la Renta, ya que los resultados de las obras en cuestión no debieron diferirse para el ejercicio 2002 sino que debieron imputarse en el ejercicio 2001 porque estas culminaron en dicho ejercicio.

Que ahora bien, obra a fojas 1109 a 1121 el Contrato de consorcio para la ejecución de obra licitada de 29 de diciembre de 2000, suscrito entre la recurrente y Fertécnica (Perú) S.A., con la finalidad de participar en la Licitación Pública OSP/PER/357/540-OEFC (Grupo 1 y Grupo 3), para la ejecución de obras civiles y montaje electromecánico correspondiente a los Contratos N° 00-47-EM/DEP y 00-49-EM/DEP, entre otros.

Que en el citado contrato las partes acordaron designar a la recurrente como líder o socio principal del consorcio, para que actúe por cuenta de este ante entidades públicas y privadas y administrará las cuentas del consorcio.

Que figura a fojas 1122 y 1123 del Expediente N° 12848-2008, la Comunicación para no llevar contabilidad independiente, mediante la cual la recurrente informó a la Administración que celebró un contrato de consorcio para la ejecución de las obras a que se refieren las Licitaciones Públicas OSP/PER/357/540-OEFC (Grupo 1) y OSP/PER/357/540-OEFC (Grupo 3), siendo que las mencionadas obras implicaban contratos con plazos de vencimiento menores a un año, sería ella quien llevase la contabilidad del mencionado contrato de consorcio, conforme con lo previsto por el artículo 65° de la Ley del Impuesto a la Renta⁶⁰, por lo que era correcto que la recurrente fuera quien reconociera los resultados de las obras antes indicadas, lo que no ha sido objeto de cuestionamiento por parte de la Administración.

Que a fojas 1399 a 1423 y 1437 a 1461 del Expediente N° 12848-2008 obran los Contratos N° 00-047-EM/DEP y 00-49-EM/DEP de 1 de diciembre de 2000, suscritos entre la Dirección General de Proyectos del Ministerio de Energía y Minas (DEP/MEM) y el (contratista), en los que se señala que a través de la Licitación Pública OSP/PER/357/540-OECF se otorgó la buena pro al citado consorcio para que ejecute las obras civiles y montajes electromecánicos de las obras correspondientes al Grupo N° 01: Pequeño Sistema Eléctrico (PSE) y Subestación (SE) Chulucanas I Etapa, Pequeño Sistema Eléctrico (PSE) Ayabaca II Etapa, Pequeño Sistema Eléctrico (PSE) Bagua I Etapa y Pequeño Sistema Eléctrico (PSE) Illimo II Etapa, ubicados en los departamentos de Piura, Amazonas y Lambayeque; y al Grupo N° 03: Pequeño Sistema Eléctrico (PSE) Lunahuaná III Etapa, Pequeño Sistema Eléctrico (PSE) y Subestación (SE) Yauyos II Etapa y Pequeño Sistema

59	Costos:	CC 1366 – Grupo 1	Costo total	S/. (11 437 049,00)
		CC 1367 – Grupo 3	Costo total	S/. (7 233 921,00)
		(-) Costo diferido PSE Huánuco – Dos de Mayo II Etapa	S/. 3 039 393,77	
		Total costos Grupo 3	S/. 4 194 527,23	

⁶⁰ El artículo 65° de la Ley del Impuesto a la Renta, vigente durante el período acotado, establecía que las sociedades irregulares previstas en el artículo 423° de la Ley General de Sociedades; comunidad de bienes; joint ventures, consorcios y demás contratos de colaboración empresarial, perceptores de rentas de tercera categoría, deberían llevar contabilidad independiente de las de sus socios o partes contratantes. Sin embargo, tratándose de contratos en los que por la modalidad de la operación no fuera posible llevar la contabilidad en forma independiente, cada parte contratante podría contabilizar sus operaciones, o de ser el caso, una de ellas podría llevar la contabilidad del contrato, debiendo en ambos casos, solicitar autorización a la SUNAT, quien la aprobaría o denegaría en un plazo no mayor a quince días, y de no mediar resolución expresa, al cabo de dicho plazo, se daría por aprobada la solicitud. Tratándose de contratos con vencimiento a plazos menores a un año, cada parte contratante podría contabilizar sus operaciones o, de ser el caso, una de ellas podría llevar la contabilidad del contrato.



Tribunal Fiscal

Nº 09089-8-2016

Eléctrico (PSE) Tarma III Etapa, entre otros, ubicados en los departamentos de Lima, Huánuco y Junín⁶¹.

Que en el punto 6.1 de la cláusula sexta de los contratos en mención se estableció que los montos de los Contratos Nº 00-047-EM/DEP y 00-49-EM/DEP ascendían a US\$ 4 742 066,79 y US\$ 3 382 512,12, respectivamente⁶². Los cuales, de acuerdo con la cláusula octava de los anotados contratos, serían pagados por la DEP/MEM a la contratista en forma paralela y proporcionalmente al desarrollo de las obras, previa presentación mensual de planillas o certificados mensuales de avance de obra, para cuya efecto se procedería previamente al cómputo métricos de las partes de las obras ejecutadas, con estricta sujeción a las especificaciones técnicas establecidas en dicho contrato.

Que según la cláusula séptima de los referidos contratos, el plazo de ejecución de las obras correspondientes a los Grupos 1 y 3 se fijó en 180 días calendario, contados a partir de la recepción, por parte de la contratista, de la orden de proceder emitida por el supervisor, previa aprobación de la DEP/MEM o de la fecha de recepción del primer anticipo, lo que ocurra más tarde. Se precisó que la orden de proceder no podría ser emitida antes de abril de 2001⁶³.

Que el punto 19.2 de la cláusula décimo novena de los mencionados contratos establece que una vez que el contratista concluya cada una de la obras, dirigirá una carta al supervisor, solicitando se fije el día y hora para la realización de la recepción provisional de la obra, y este, a su vez, si juzga que la obra se encontrara satisfactoriamente concluida, presentará un informe a la DEP/MEM a efectos de que se designe y/o instale la respectiva Comisión de Recepción de la Obra.

Que en el punto 19.3 de la referida cláusula se indica que si la Comisión de Recepción encontrara que la obra no ha sido ejecutada en la forma que señala el contrato, no se recibirá, sentándose un Acta de Observaciones en la que harán constar todas las observaciones (deficiencias, anomalías e imperfecciones) que se encuentren, las cuales deberán de ser subsanadas por el contratista dentro de los 30 días calendario.

Que el punto 19.4 de la aludida cláusula prescribe que si la obra a juicio del supervisor y de la Comisión de Recepción de Obra se encontrase correctamente ejecutada conforme a los planos, especificaciones técnicas, entre otros y después de las pruebas que sean necesarias para comprobar el correcto funcionamiento de las instalaciones y equipos, se procederá a dicha recepción provisional, de lo cual se dejará constancia escrita en el acta que se levantará a tal efecto.

Que en los puntos 19.5 y 19.6 de la citada cláusula se determinó que durante el período de operación experimental de la obra, que comprende los 30 días calendario, computados desde la fecha de recepción provisional, el contratista mantendrá personal técnico en las subestaciones para garantizar el correcto funcionamiento de los equipos y corregir defectos y/u observaciones que se hubiesen presentado en la fecha de recepción o presentado en el período en mención, siendo que al término de dicho período se suscribirá un Acta de Conformidad de Operación Experimental y automáticamente se iniciará el período de garantía de 12 meses, contado a partir de la fecha en que se suscriba la citada acta.

⁶¹ Si bien el Grupo 3, incluye la obra Pequeño Sistema Eléctrico (PSE) Huánuco – Dos de Mayo II Etapa, esta no ha sido objetada por la Administración, conforme se aprecia de la Resolución de Determinación Nº 012-003-0004397 (fojas 2333 a 2337, 2354, 2356 y 2359 del Expediente Nº 12839-2008), por lo que no será objeto de análisis en la presente resolución.

⁶² Mediante las cláusulas adicionales Nº 02 de dichos contratos, los aludidos importes fueron modificados a US\$ 5 106 176,53 y US\$ 3 509 739,15, respectivamente (fojas 1366 y 1433 del Expediente Nº 12848-2008).

⁶³ En el caso del Contrato Nº 00-047-EM/DEP el plazo en mención fue modificado a 240 días calendario con vencimiento al 14 de diciembre de 2001, según la cláusula adicional Nº 02 de dicho contrato (foja 1427 del Expediente Nº 12839-2008), mientras que el plazo del Contrato Nº 00-49-EM/DEP se amplió en 30 días calendario quedando como nuevo término de obra el 19 de noviembre de 2001 (foja 1375 del Expediente Nº 12839-2008).



Tribunal Fiscal

Nº 09089-8-2016

Que por su parte, respecto a la Obra 1366 – Grupo 1, correspondiente al conjunto de obras denominadas PSE y SE Chulucanas I Etapa, PSE Ayabaca II Etapa, PSE Bagua I Etapa y PSE Illimo II Etapa, obra a fojas 1430 y 1431 del Expediente Nº 12848-2008, el Certificado de Ejecución de Obra, en el que se dejó constancia que el ejecutó las citadas obras materia del Contrato Nº 00-047-EM/DEP, en el plazo de ejecución contractual de 240 días calendario, que inició el 19 de abril de 2001 y culminó el 14 de diciembre de dicho año (fecha real de término de las obras).

Que asimismo, en el anotado certificado se dejó constancia que el referido consorcio elaboró las mencionadas obras de acuerdo con los planos, especificaciones técnicas y términos de contrato, concluyéndose estas dentro del plazo antes indicado, sin haberse presentado causales que ameriten la resolución del contrato en cuestión.

Que de otro lado, en cuanto a la Obra 1367 – Grupo 3, correspondiente al conjunto de obras denominadas PSE Tarma III Etapa, PSE Lunahuaná III Etapa y PSE y SE Yauyos II Etapa, figuran a 1639 a 1383 y 1392 a 1398 del Expediente Nº 12848-2008, las Actas de Recepción Provisional de tales obras, en las que se indica que el plazo de ejecución de estas se inició el 23 de abril de 2001 y terminó el 16, 19 y 22 de noviembre de dicho año, conforme con lo anotado en los Cuadernos de Obra Nº 210, 213 y 255, respectivamente (fecha real de término de las obras).

Que en las referidas actas la Comisión de Recepción dejó constancia que verificó el fiel cumplimiento de lo estipulado en los planos y especificaciones técnicas del proyecto y que se han llevado a cabo las pruebas necesarias para la comprobación del buen funcionamiento de las instalaciones y equipos, por lo que de acuerdo con la Cláusula décimo novena del Contrato Nº 00-049-EM/DEP, procedió a la Recepción Provisional de las obras antes mencionadas.

Que de las normas glosadas en los considerandos precedentes, se tiene que para efecto de la determinación de la renta de tercera categoría, durante el período acotado, como regla general los ingresos y gastos se imputan al ejercicio comercial en el que devengan; no obstante, la Ley del Impuesto a la Renta ha previsto como excepción a esta regla, que en el caso de empresas de construcción o similares que ejecuten contratos de obra cuyos resultados correspondan a más de un (1) ejercicio gravable, y se ejecuten dentro de un plazo no mayor de cinco (5) años, podrán optar por diferir sus resultados hasta el ejercicio en que termine la obra (conocido como "método del diferimiento").

Que en tal sentido, de la documentación que obra en autos, se aprecia que la Obra 1366 – Grupo 1 (correspondiente al conjunto de obras denominadas PSE y SE Chulucanas I Etapa, PSE Ayabaca II Etapa, PSE Bagua I Etapa y PSE Illimo II Etapa) así como la Obra 1367 – Grupo 3 (correspondiente al conjunto de obras denominadas PSE Tarma III Etapa, PSE Lunahuaná III Etapa y PSE y SE Yauyos II Etapa), fueron ejecutadas en el ejercicio 2001, pues tuvieron como fecha de inicio de las obras el 19 y 23 de abril de 2001 y como fecha real de término de las obras el 16, 19 y 22 de noviembre y 14 de diciembre de 2001, según lo indicado por la propia recurrente en el Certificado de Ejecución de Obra y las Actas de Recepción Provisional antes detalladas y de acuerdo con lo previsto por el artículo 163° del Reglamento de la Ley de Contrataciones y Adquisiciones del Estado⁶⁴.

Que por lo tanto, dado que los Contratos Nº 00-047-EM/DEP y 00-49-EM/DEP, vinculados con la Obra 1366 – Grupo 1 y Obra 1367 – Grupo 3, no contenían obras a ejecutarse en plazos mayores a un 1 año, no era de aplicación lo establecido por el inciso c) del artículo 63° de la Ley del Impuesto a la Renta, es decir, no se podían diferir sus resultados, como lo hizo la recurrente, máxime si esta no ha presentado documentación que acreditase que los resultados de dichas obras correspondiesen a más de un ejercicio para justificar su diferimiento al ejercicio 2002.

Que por lo tanto, se encuentra arreglado a ley que la Administración haya imputado, en el ejercicio fiscalizado, los resultados de las citadas obras, de acuerdo con el criterio del devengado, al haber estas

⁶⁴ El citado artículo establecía que de no existir observaciones, se procedería a la recepción de la obra, teniéndose por concluida en la fecha indicada por el contratista.



Tribunal Fiscal

Nº 09089-8-2016

culminado en dicho ejercicio, según la documentación que obra en autos, por lo que procede mantener el reparo y declarar infundada la apelación en este extremo.

Que sin perjuicio de lo expuesto, cabe indicar que no resulta amparable lo alegado por la Administración, respecto a que la recurrente debió llevar una cuenta especial por cada una de las obras ejecutadas, conforme lo previsto por el artículo 63° de la Ley del Impuesto a la Renta, pues tal como se ha señalado precedentemente no resulta aplicable al caso de autos la citada normativa, en ese sentido, tampoco resulta aplicable el criterio contenido en la Resolución Nº 676-5-2009, pues se fundamenta en la misma norma.

Ingresos de central de equipos que no debieron diferirse por corresponder a servicios prestados en el Lote 1 AB y obras terminadas en el ejercicio 2001 que no debieron diferirse para el ejercicio 2002 (Reparo 3)

Que en el punto 4 del Requerimiento Nº 91800, notificado el 2 de diciembre 2003 (fojas 1039 y 1040 del Expediente Nº 12848-2009), la Administración solicitó a la recurrente que indicara el motivo por el que difirió los ingresos de Central de Equipos (CEQ), relacionados con la Obra 1376 – Andoas Plus y la Obra 1367 – Grupo 3, por los importes de S/. 4 829 151,00 y S/. 180 260,80, respectivamente, considerando que en los puntos 8 y 10 del Resultado de Requerimiento Nº 91794, se concluyó que los resultados de tales servicios y obras no debían diferirse.

Que en atención al referido requerimiento, la recurrente presentó el escrito de fojas 1009 y 1010 del Expediente Nº 12848-2008, en el que menciona que de acuerdo con el inciso c) del artículo 63° de la Ley del Impuesto a la Renta, en caso de aplicarse el método de diferimiento, el resultado deberá aplicarse hasta la total terminación de la obra, la cual debe interpretarse en el sentido de que la obra ha concluido totalmente, es decir, implica que el contratista ya no ejecutará prestación alguna en el marco del contrato que se relacione con las obras.

Que en el punto 4 al Resultado del Requerimiento Nº 91800, notificado el 16 de diciembre de 2003 (fojas 1026 y 1040/reverso del Expediente Nº 12848-2009), la Administración dejó constancia de los argumentos esgrimidos por la recurrente; sin embargo, concluyó que conforme con los puntos 8 y 10 del Resultado del Requerimiento Nº 91794, los resultados de los servicios prestados en el Lote 1 AB (imputados a la denominada Obra 1376 – Andoas Plus), y las obras correspondientes a la Obra 1367 – Grupo 3, no debieron diferirse.

Que en los Anexos Nº 01 y 11 de la Resolución de Determinación Nº 012-003-0004397 (fojas 2333, 2338 y 2357 del Expediente Nº 12848-2008), emitida por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2001, la Administración señala que debe tenerse en cuenta que la recurrente, mediante su Central de Equipo (CEQ), presta servicios internos de alquiler de maquinaria y equipo a las obras que ejecuta, cuyos ingresos son registrados en la Cuenta 75 - Ingresos Diversos y sus costos son anotados en la Cuenta 90 – Costo de Obra, contabilizándolos mediante una nota de traslado. Así, toda vez que los anotados servicios internos de Central de Equipo (CEQ) se encuentran directamente vinculados con la Obra 1376 – Andoas Plus y la Obra 1367 – Grupo 3, cuyos resultados no debieron diferirse, refirió que correspondía reconocer para efecto de la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2001 los ingresos por los servicios en mención, por las sumas de S/. 4 829 151,00 y S/. 180 260,80, respectivamente⁶⁵.

➤ Servicios prestados en el Lote 1 AB (imputados a la Obra 1376 – Andoas Plus)

Que obra a foja 327 del Expediente Nº 12839-2008 el reporte denominado “Anexo 2: Servicios Internos de CEQ a obras”, en el que la recurrente ha consignado la lista de obras que recibieron servicios, por intermedio de su Central de Equipos (CEQ), indicándose que los ingresos por dichos servicios prestados a la Obra 1376 – Andoas Plus ascienden a S/. 4 829 151,00, y tienen la calidad de diferidos.

⁶⁵ CC 1367 - Grupo 3 S/. 180 260,80 (foja 2357 del Expediente Nº 12839-2008)
CC 1376 - Andoas Plus S/. 4 829 151,00



Tribunal Fiscal

Nº 09089-8-2016

Que de lo expuesto, se aprecia que el reparo por ingresos de Central de Equipo (CEQ) que no debieron diferirse por corresponder a servicios prestados en el Lote 1AB (S/. 4 829 151,00), tiene relación con los reparos por ingresos y costos por servicios prestados en el Lote 1 AB que no corresponden a ningún contrato de obra y que no debieron diferirse (reparos 5 y 16), los cuales han sido analizados precedentemente.

Que en el punto 8 del Resultado del Requerimiento Nº 91794, notificado el 12 de noviembre de 2003 (fojas 1881, 1882 y 1893/reverso del Expediente Nº 12848-2009), la Administración determinó que los servicios prestados en el Lote 1 AB sustentados en las órdenes de compra antes mencionadas corresponden a servicios que no se encuentran comprendidos en algún contrato de obra, por lo que la recurrente no se encontraba facultada a diferir sus resultados (ingresos menos costos).

Que sobre el particular, esta instancia concluyó que no se encuentra acreditado en autos que los servicios prestados por la recurrente en el Lote 1 AB, durante el ejercicio 2001, cuyos resultados fueron imputados a la Obra 1376 - Andoas Plus, correspondan a un contrato de obra, requisito exigido por el inciso c) del artículo 63º de la Ley del Impuesto a la Renta, por lo que no procedía que aquella difiriese los resultados de tales servicios.

Que al haberse establecido que los servicios prestados por la recurrente en el Lote 1 AB, durante el ejercicio 2001 (cuyos resultados fueron imputados a la Obra 1376 - Andoas Plus) no correspondían a un contrato de obra y por ende no gozaban del beneficio de diferimiento de resultados (ingresos menos costos), tampoco procedía que los ingresos de Central de Equipo (CEQ), por servicios internos de alquiler de maquinaria y equipo, ascendente a S/. 4 829 151,00, fuesen diferidos, al guardar directa relación con los servicios prestados por la recurrente en el Lote 1 AB. En consecuencia, al encontrarse arreglado a ley este extremo del reparo procede mantenerlo.

➤ Obra 1367 – Grupo 3

Que obra a foja 327 del Expediente Nº 12839-2008 el reporte denominado "Anexo 2: Servicios Internos de CEQ a obras", en el que la recurrente ha consignado la lista de obras que recibieron servicios, por intermedio de su Central de Equipos (CEQ), indicándose que los ingresos por dichos servicios prestados a la Obra 1367 – Grupo 3 ascienden a S/. 180 260,80; sin embargo, tales ingresos no fueron incluidos en la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2001.

Que el reparo por ingresos de Central de Equipo (CEQ) que no debieron diferirse por corresponder a obras terminadas en el ejercicio 2001 (S/. 180 260,80), tiene relación con los reparos por ingresos y costos de obras terminadas en el ejercicio 2001 y que no debieron diferirse para el ejercicio 2002 (reparos 6 y 17), los cuales han sido materia de análisis en los considerandos precedentes.

Que al respecto, se tiene que en el punto 10 del Resultado de Requerimiento Nº 91794, notificado el 12 de noviembre de 2003 (fojas 1881 y 1893 reverso del Expediente Nº 12848-2009), la Administración, considerando lo previsto por el artículo 163º del Reglamento de la Ley de Contrataciones y Adquisiciones del Estado así como lo establecido por la cláusula décimo novena del Contrato Nº 00-49-EM/DEP (Obra 1367 – Grupo 3), entendió que las obras denominadas PSE Tarma III Etapa, PSE Lunahuaná III Etapa y PSE y SE Yauyos II Etapa, correspondientes a la Obra 1367 – Grupo 3, culminaron realmente el 16, 19 y 22 de noviembre de 2001, de conformidad con las respectivas Actas de Recepción Provisional de Obras, por lo que sus resultados no debieron diferirse.

Que conforme a los actuados, este Tribunal determinó que el Contrato Nº 00-49-EM/DEP, vinculado con la Obra 1367 – Grupo 3, no contenía obras a ejecutarse en plazos mayores a un 1 año, por lo que no era de aplicación lo establecido por el inciso c) del artículo 63º de la Ley del Impuesto a la Renta, y, por el contrario, correspondía que los resultados de las obras (PSE Tarma III Etapa, PSE Lunahuaná III Etapa y PSE y SE Yauyos II Etapa, correspondientes a la Obra 1367 – Grupo 3) fuesen reconocidos en el ejercicio fiscalizado, de acuerdo con el principio del devengado, al haber culminado en dicho ejercicio.



Tribunal Fiscal

Nº 09089-8-2016

Que dado que se ha establecido que los resultados (ingresos menos costos) de las obras PSE Tarma III Etapa, PSE Lunahuaná III Etapa y PSE y SE Yauyos II Etapa, correspondientes a la Obra 1367 – Grupo 3, deben ser reconocidos en el ejercicio 2001, de acuerdo con el principio del devengado, procede que, al estar directamente vinculados, en igual sentido, los ingresos de Central de Equipo (CEQ), por servicios internos de alquiler de maquinaria y equipo, ascendente a S/. 180 260,80, sean imputados también en el ejercicio fiscalizado; en consecuencia, procede mantener el reparo.

Que de conformidad con lo señalado precedentemente, procede declarar infundada la apelación en este extremo conforme con lo expuesto por la presente resolución.

Ingresos no reconocidos de la Obra 1356 - Mejoramiento

(Reparo 10)

Que mediante el punto 1 del Requerimiento Nº 91800, notificado el 2 de diciembre de 2003 (foja 1040 del Expediente Nº 12848-2008), la Administración solicitó a la recurrente que sustentara documentariamente el motivo por el que solo incluyó para la determinación de la renta imponible del ejercicio 2001 los resultados de la Obra 1356 - Mejoramiento ascendentes a S/. 1 909 525,00, cuando debió imputar la suma total de S/. 9 733 545,00, cuyo detalle figura en el Anexo Nº 01 adjunto a dicho requerimiento (foja 1037 del Expediente Nº 12848-2008), toda vez que según el Contrato Nº 24097-CC-044 – Tailing Distribution System la obra en cuestión terminó el 27 de junio de 2001, tal como se reconoce a través de la Factura Nº 001-15124 de 18 de julio de 2001, emitida por el Estado de Pago (EDP) Nº 10 correspondiente a la liquidación final de dicho contrato.

Que en el punto 1 del Resultado del Requerimiento Nº 91800, notificado el 16 de diciembre de 2003 (foja 1040 reverso del Expediente Nº 12848-2008), la Administración dejó constancia que la recurrente no sustentó ni señaló el motivo por el que no incluyó para la determinación de la renta neta imponible del ejercicio fiscalizado la totalidad de los resultados de dicha obra (S/. 9 733 545,00), a pesar que esta culminó en el ejercicio 2001, según lo previsto por el Contrato Nº 24097-CC-044 – Tailing Distribution System, el Estado de Pago (EDP) Nº 10 de 27 de junio de 2001 y la Factura Nº 001-15124 de 18 de julio de 2001.

Que en los Anexos Nº 01 y 11 de la Resolución de Determinación Nº 012-003-0004397, emitida por la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2001 (fojas 2331, 2355 y 2359 del Expediente Nº 12839-2008), la Administración reparó los resultados no reconocidos de la Obra 1356 - Mejoramiento culminada en el ejercicio 2001, correspondiente a un ingreso de S/. 7 824 020,08⁶⁶. Citó como base legal el inciso c) del artículo 63º de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que la Administración no cuestiona la naturaleza de las prestaciones (contrato de obra), es decir, que los ingresos, costos y/o gastos provengan de actividades propias de un contrato de obra, ni el derecho de la recurrente a diferir los resultados de la Obra 1356 - Mejoramiento, sino el hecho aquella no imputó la totalidad de los resultados de dicha obra en el ejercicio 2001, período en el que esta habría culminado.

Que es pertinente indicar que en las Resoluciones del Tribunal Fiscal Nº 22217-11-2012 y 07840-3-2010, se ha establecido que las disposiciones del Código Civil sobre el contrato de obra no prevén alguna formalidad o procedimiento específico para la recepción de la obra que implique el requisito de su recepción oficial⁶⁷.

⁶⁶ Diferencia entre los resultados de obra reconocidos por la recurrente (S/. 1 909 525,00) y el total de resultados de obra (S/. 9 733 545,00).

⁶⁷ A diferencia de las normas sobre Contrataciones y Adquisiciones del Estado, cuyo artículo 163º del Reglamento aprobado por Decreto Supremo Nº 012-2001-PCM, regula el procedimiento de recepción de la obra, advirtiéndose que exige por parte de la entidad estatal un acto formal y positivo a través del Comité de Recepción de Obra designado para tal efecto, el Código Civil solo establece en su artículo 1778º que el comitente, antes de la recepción de la obra, tiene derecho a su comprobación, y si el comitente descuida proceder a ella sin justo motivo o bien no comunica su resultado dentro de un breve plazo, la obra se considerará aceptada.



Tribunal Fiscal

Nº 09089-8-2016

Que asimismo, en la citada Resolución Nº 09020-3-2014, el Tribunal ha reconocido que ni en las normas del Impuesto a la Renta ni en el Código Civil existe una definición expresa de lo que debe entenderse como conclusión o terminación de la obra, por lo que para tal efecto deberá evaluarse cada caso concreto atendiéndose a la documentación que evidencie tal hecho.

Que obran a fojas 328 y 347 los reportes denominados "Estados Financieros al 31 de diciembre de 2001" y "Estados Financieros al 31 de diciembre de 2001 – Anexo Nº 1: Cuadro de Obras", de cuya revisión se aprecia que la recurrente incluyó para efecto de la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio fiscalizado (2001) los resultados de la Obra 1356 - Mejoramiento (ingresos y costos), solo por la suma de S/. 1 909 525,00.

Que asimismo, se observa que los ingresos no reconocidos por la recurrente, ascendentes a S/. 7 824 020,08, por la Obra 1356 - Mejoramiento corresponden a las Facturas Nº 001-0012631, 001-0012834 y 001-0013182 (fojas 1000, 1003 y 1007 del Expediente Nº 12848-2008), giradas por los montos S/. 1 613 037,53, S/. 2 562 180,93 y S/. 3 648 801, 62, respectivamente, sobre la base de los EDP Nº 02, 03 y 04 del Contrato Nº 24097-CC-044, en los que se detallan los costos incurridos en la citada obra, que consisten en trabajos de desmovilización, movilización, movimiento de tierras, acero estructural y tuberías, entre otros.

Que de lo expuesto se advierte que la Administración consideró que la Obra 1356 - Mejoramiento culminó el 27 de junio de 2001, sobre la base de lo dispuesto por el Contrato Nº 24097-CC-044 – Tailing Distribution System, relacionado con dicha obra, y la Factura Nº 001-15124 de 18 de julio de 2001, vinculada con el Estado de Pago (EDP) Nº 10 de 27 de junio de 2001, emitido por la liquidación final de dicho contrato.

Que dado que la Obra 1356 - Mejoramiento culminó en el ejercicio 2001, tal como lo indica la Administración sobre la base de la documentación antes detallada, resultaba pertinente que la recurrente reconociese en el ejercicio materia de análisis la totalidad de los resultados de dicha obra, máxime si no presentó documentación alguna que justificase los motivos del reconocimiento parcial de dicho resultado, a pesar de habersele solicitado ello mediante Requerimiento Nº 91800.

Que por lo tanto, de acuerdo con la documentación que obra en autos, en aplicación del inciso c) del artículo 63º de la Ley del Impuesto a la Renta, la recurrente debió reconocer la totalidad de los resultados de la obra antes mencionada en el ejercicio 2001, por lo que el reparo se encuentra arreglado a ley y corresponde mantenerlo, debiéndose declarar infundada la apelación en este extremo.

Que no resulta amparable lo alegado por la recurrente sobre que la Administración considera como prueba plena de su acotación el estado de pago, siendo el supuesto regulado en la Ley del Impuesto a la Renta la terminación total de las obras, toda vez que aquella no ha presentado ningún medio probatorio que permita desvirtuar las afirmaciones de la Administración en el sentido que la Obra 1356 - Mejoramiento culminó en el ejercicio 2001, en el que procedía reconocer los resultados totales de la obra.

Ingresos y gastos, contabilizados en las Cuentas 701001 - Mercaderías y Otros Materiales, 75 - Ingresos Diversos, 76 - Ingresos Excepcionales, 77- Ingresos Financieros y 97 – Gastos Financieros, que fueron diferidos indebidamente (Reparos 11 y 18)

Que este Tribunal ha establecido en la Resolución Nº 09020-3-2014, en un caso similar al de autos, que el método de diferimiento, contenido en el inciso c) del artículo 63º de la Ley del Impuesto a la Renta, se circunscribe a los resultados de los contratos de obra por lo que no procede su aplicación a ingresos, costos y/o gastos que no puedan ser atribuidos directamente a las actividades propias de este contrato.

Que la NIC 11 - Contratos de Construcción, reestructurada en el ejercicio 1993 (vigente en el ejercicio acotado), en su tercer párrafo, define al contrato de construcción como "un convenio negociado específicamente para la construcción de un activo o una combinación de activos estrechamente

98



Tribunal Fiscal

Nº 09089-8-2016

interrelacionados o interdependientes en términos de su diseño, tecnología y función o de su objetivo o uso final".

Que la aludida NIC, en su párrafo 11, establece que *"los ingresos originados por el contrato deben comprender: a) El monto inicial del ingreso convenido en el contrato; y b) Las variaciones en el trabajo contratado, los reclamos y los pagos de incentivos, siempre que: i) Sea probable que resulte en ingresos; y, ii) Puedan ser valuados confiablemente".*

Que el párrafo 16 de la NIC en mención, prescribe que *"los costos de un contrato comprenden: a) Costos relacionados directamente con el contrato específico; b) Costos atribuibles a la actividad del contrato en general y que pueden ser asignados al contrato; y, c) Otros costos que son atribuibles específicamente al cliente, según los términos del contrato"; y, el párrafo 17 de dicha NIC precisaba que "los costos relacionados directamente con un contrato específico incluyen: a) costo de mano de obra, incluyendo supervisión in situ; b) costo de los materiales usados en la construcción; c) depreciación de planta y equipo usado en el contrato; d) costo de traslado de planta, equipo y materiales hasta, y desde, el sitio indicado en el contrato; e) costo de alquiler de planta y equipo; f) costos de diseño y de asistencia técnica relacionados directamente con el contrato; g) costo estimado de rectificación y trabajo de garantía, incluyendo costos de garantía esperados; y, h) reclamos de terceros".*

Que mediante el punto 3 del Requerimiento Nº 91800, notificado el 2 de diciembre de 2003 (fojas 1039 y 1040 del Expediente Nº 12848-2008), la Administración solicitó a la recurrente que justificase, con la documentación pertinente, la razón por la que difirió los ingresos y gastos, que fueron contabilizados en las Cuentas 701001 - Mercaderías y Otros Materiales, 75 - Ingresos Diversos, 76 - Ingresos Excepcionales, 77- Ingresos Financieros y 97 - Gastos Financieros, a que se refieren los Anexos Nº 2 y 3 adjuntos a dicho requerimiento (fojas 1031 a 1036 del Expediente Nº 12848-2008).

Que en razón del mencionado requerimiento, la recurrente presentó el escrito de foja 1010 del Expediente Nº 12848-2008, en el que afirma que por el principio de correspondencia si los ingresos no operativos (Cuentas 75, 76 y 77) son liquidables, en opinión de la Administración, los gastos y/o costos no operativos consecuentemente también deben ser liquidables.

Que en el punto 3 del Resultado del Requerimiento Nº 91800, notificado el 16 de diciembre de 2003 (foja 1040 reverso del Expediente Nº 12848-2008), la Administración dejó constancia que la recurrente no presentó ninguna documentación que sustentase el motivo por el que difirió los ingresos y gastos anotados en las cuentas antes señaladas, cuyo detalle figura a fojas 1014 a 1017, 1023, 1032 y 1040 reverso del Expediente Nº 12848-2008.

Que en los Anexos Nº 01 y 11 de la Resolución de Determinación Nº 012-003-0004397, emitida por la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2001 (fojas 2330, 2331, 2353 y 2355 del Expediente Nº 12839-2008), la Administración procedió a imputar para efecto de la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio fiscalizado los ingresos contabilizados en las Cuentas 701001 - Mercaderías y Otros Materiales, 75 - Ingresos Diversos, 76 - Ingresos Excepcionales, 77- Ingresos Financieros, por la suma de S/. 2 776 044,28, y los gastos anotados en la Cuenta 97 - Gastos Financieros, por el monto de S/. 914 284,55, que fueron diferidos indebidamente, pues no correspondían a actividades vinculadas con contratos de obra sino a operaciones devengadas en el ejercicio 2001. Citó como base legal los artículos 57º y 63º de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que se advierte que la Administración objetó los ingresos contabilizados por la recurrente en las Cuentas 701001 - Mercaderías y Otros Materiales, 75 - Ingresos Diversos, 76 - Ingresos Excepcionales y 77 - Ingresos Financieros, con la glosa obras "Carlos Graña II", "Scania I Etapa", "1358 - Relapa Tancaje", "1368 - PSE Grupo 5", "1380 - L.T. Oroya Vizcarra-A", "1384 - Puente Colgante Km 4", "1387 - Camisea C2" y "1395 - Camisea C1", correspondientes a los períodos de febrero y mayo a diciembre de 2001, por un total de S/. 2 776 044,28, según se observa del Anexo Nº 3 del Requerimiento Nº 91800 y el Anexo Nº 2-A del Resultado del Requerimiento Nº 91800 (fojas 1020, 1021, 1031 y 1032 del Expediente Nº 12848-2008).

9 8 P

/



Tribunal Fiscal

Nº 09089-8-2016

Que del mismo modo, acotó los gastos registrados por la recurrente en la Cuenta 97 – Gastos Financieros, que contienen la glosa obras “Carlos Graña II”, “Scania I Etapa”, “1358 - Relapa Tancaje”, “1368 – PSE Grupo 5”, “1380 - L.T. Oroya Vizcarra-A”, “1384 - Puente Colgante Km 4”, “1387 – Camisea C2” y “1395 – Camisea C1”, correspondientes a los períodos de enero a diciembre de 2001, por un total de S/. S/. 914 284,55, conforme se aprecia del Anexo Nº 3-A del Resultado del Requerimiento Nº 91800 y el punto 3 de dicho resultado del requerimiento (fojas 1014 a 1017 y 1040 reverso del Expediente Nº 12848-2008).

Que tal como se advierte de autos, la recurrente no cumplió con presentar documentación que permitiese corroborar la naturaleza de las operaciones acotadas, a pesar de habersele solicitado mediante Requerimiento Nº 91800; por lo tanto, no se puede atribuir dichos ingresos y/o gastos a las actividades ordinarias propias de los contratos de obra, siendo insuficiente el hecho que la recurrente haya registrado dichos conceptos bajo la glosa de “obras”.

Que además, del análisis de las cuentas contables utilizadas por la recurrente resulta evidente que las operaciones en cuestión no están referidas a conceptos directamente vinculados con los contratos de obra, como son, por ejemplo, los ingresos pactados en los contratos de obra o los costos por mano de obra, los costos de los materiales usados en la construcción, entre otros.

Que en tal sentido, dado que los ingresos y gastos antes detallados no constituyen “resultados de obra”, no procedía su diferimiento, al amparo de lo previsto por el inciso c) del artículo 63º de la Ley del Impuesto a la Renta; por lo tanto, corresponde mantener el reparo y declarar infundada la apelación en este extremo.

Que si bien la recurrente afirma que los conceptos acotados son accesorios y subordinados a costos o ingresos que influyeron en la determinación del resultado de obras, y que es razonable y legal que se difieran, es del caso mencionar que este Tribunal ha establecido, en la Resolución Nº 09020-3-2014, que el método de diferimiento, contenido en el inciso c) del artículo 63º de la Ley del Impuesto a la Renta, se circunscribe exclusivamente a los resultados de los contratos de obra por lo que no procede su aplicación a ingresos, costos y/o gastos que no puedan ser atribuidos directamente a las actividades propias de este contrato, tal como ocurre en el presente caso; en consecuencia, lo alegado por la recurrente carece de sustento.

Ingresos y gastos financieros diferidos indebidamente correspondientes a obras diferidas en el ejercicio 1999 (Reparos 12 y 24)

Que según el Anexo Nº 01 de la Resolución de Determinación Nº 012-003-0004397 (fojas 2352, 2355 y 2359 del Expediente Nº 12839-2008), emitida por la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2001, se observa que la Administración disminuyó para efecto del cálculo del citado impuesto los ingresos financieros diferidos correspondientes a obras diferidas en el ejercicio 1999, por la suma de S/. 3 815 020,75⁶⁸; y, asimismo reconoció los gastos financieros diferidos indebidamente correspondientes obras diferidas en el ejercicio 1999, por el importe de S/. 7 337 505,65⁶⁹, conforme al detalle contenido en el Anexo Nº 02 de la Resolución de Determinación Nº 012-03-0001669.

⁶⁸ De acuerdo con el contenido del anotado valor, se aprecia que la observación en mención está compuesta de la siguiente forma (foja 2355):

CC 1314 El Brocal segunda etapa	(S/. 2 925 008,47)
CC 1332 Antamina	(S/. 674 104,00)
CC 1338 OXY 99	(S/. 215 908,28)

⁶⁹ Según el detalle establecido por la Administración, se observa que el presente reparo está conformado de la siguiente manera (foja 2352):

CC 1314 El Brocal segunda etapa	S/. 6 281 065,78
CC 1332 Antamina	S/. 837 537,42
CC 1338 OXY 99	S/. 218 902,45



Tribunal Fiscal

Nº 09089-8-2016

Que según el Anexo N° 02 de la Resolución de Determinación N° 012-03-0001669 (fojas 46 a 48 del Expediente N° 12839-2008), emitida por Impuesto a la Renta del ejercicio 1999, la Administración observó los ingresos y gastos financieros diferidos indebidamente, correspondientes a las Obras 1314 – El Brocal segunda etapa, 1332 – y 1338 – Oxy 99, entre otros, amparándose en el Requerimiento N° 00027119 y su resultado.

Que asimismo, en el Anexo N° 08 de la resolución de determinación en mención se precisó que algunos ingresos eran realmente ingresos financieros y otros correspondían a venta de materiales, suministros y herramientas, prestación de servicios y reembolso de gastos; mientras que los gastos financieros pertenecían a diferencia de cambio y otras cargas financieras; y que de acuerdo a las evidencias documentarias encontradas se concluyó que la recurrente no debió diferir los ingresos y gastos financieros de obra, citando como base legal los artículos 20°, 57° y 63° de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que al respecto, corresponde señalar que en el procedimiento contencioso tributario seguido por la recurrente contra la Resolución de Determinación N° 012-03-0001669, entre otros, se emitió la Resolución N° 09020-3-2014, en la que este Tribunal determinó que el reparo a los ingresos y gastos financieros imputados a obras diferidas, se sustentaba en que estos no calificaban como “resultados de obras” en los términos del inciso c) del artículo 63° de la Ley del Impuesto a la Renta, y por ende, aun cuando la Administración reconocía el carácter de diferidas de la mayoría de las obras mencionadas⁷⁰ (excepto por las Obras 1322 – Servicios , 1324 – , 1330 – Sedapal 16 y 1341 – Sedapal Mantenimiento II), no aceptaba el diferimiento de tales ingresos y gastos en el ejercicio 1999.

Que en la citada resolución se indicó que del inciso c) del artículo 63° de la Ley del Impuesto a la Renta se entendía que el método del diferimiento se circunscribía a los resultados de los contratos de obra, por lo que no procedía su aplicación a ingresos, costos y/o gastos que no podían ser atribuidos directamente a las actividades propias de este contrato, como ocurría en el presente caso con los intereses ganados por depósitos bancarios y las cargas financieras, incluso cuando estos pudieran estar relacionados de alguna manera a las obras diferidas. En consecuencia, se determinó que dado que los ingresos y gastos financieros devengados en el ejercicio 1999, no constituían “resultados de obra”, su diferimiento en dicho período no tenía sustento legal, por lo que se procedió a mantener tales reparos.

Que tal como se advierte, este Tribunal procedió a mantener el reparo efectuado a los ingresos y gastos financieros diferidos indebidamente, correspondientes a las Obras 1314 – El Brocal segunda etapa, 1332 – y 1338 – Oxy 99, entre otros, al establecer que no constituían “resultados de obra”, y que su diferimiento no tenía sustento legal.

Que si bien se observa que la Administración ha procedido, como consecuencia del reparo efectuado en el ejercicio 1999, a disminuir el importe de los ingresos financieros devengados en el ejercicio 1999, por la suma de S/. 3 815 020,75, y reconocer los gastos financieros que devengaron en el ejercicio 1999, por el importe de S/. 7 337 505,65, correspondientes a las Obras 1314 – El Brocal segunda etapa, 1332 – Antamina y 1338 – Oxy 99; es pertinente resaltar que de la revisión de los actuados no se aprecia que la recurrente hubiese imputado dichos ingresos y gastos correspondientes a las citadas obras al ejercicio fiscalizado, siendo además que la Administración no ha sustentado con ningún documento que, efectivamente, tales ingresos y gastos hayan sido incluidos en la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2001.

Que en consecuencia, al no encontrarse debidamente sustentado que la recurrente hubiese imputado los referidos ingresos y gastos para la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2001 procede dejar sin efecto tales reparos y declarar fundada la apelación en ese extremo.

⁷⁰ Dentro de las cuales se encontraban las Obras 1314 - El Brocal segunda etapa, 1332 –

y 1338 - OXY 99.

D S P



Tribunal Fiscal

Nº 09089-8-2016

Costos deducidos doblemente y costos no sustentados por diferencia entre libros contables y declaración pago correspondiente a la Obra 1314 - El Brocal II Etapa diferida en el ejercicio 1999 (Reparos 23 y 25)

Que sobre el particular, corresponde señalar que en la Resolución Nº 00591-4-2008 referida a la determinación del Impuesto a la Renta a cargo de una empresa del sector construcción que utilizaba el método del diferimiento, se discutía si la Administración debía o no solicitar documentación sustentatoria en la fiscalización del ejercicio en que las obras concluyeron, respecto de costos o gastos incurridos y contabilizados en ejercicios anteriores, habiendo este colegiado establecido que el contribuyente estaba obligado a presentar tal documentación, toda vez que los costos o gastos incidían en la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio fiscalizado, pese a que las operaciones se realizaron en períodos anteriores.

Que de lo expuesto por este Tribunal se entiende que la Administración está habilitada a solicitar documentación sustentatoria de los ingresos, costos y/o gastos vinculados directamente con obras diferidas (resultados de obra), recién en la fiscalización del ejercicio en que estas concluyeron o se produjo su liquidación final.

Que en el Anexo Nº 01 de la Resolución de Determinación Nº 012-003-0004397, emitida por la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2001 (fojas 2352 y 2359 del Expediente Nº 12839-2008), la Administración reparó el costo deducido doblemente correspondiente a la Obra 1314 - El Brocal II Etapa, diferida en el ejercicio 1999, al considerar que esta concluyó en el ejercicio 2001, conforme al detalle contenido en la Resolución de Determinación Nº 012-03-0001669, por la suma de S/. 646 826,00.

Que en el punto 16 del Anexo Nº 01 y el Anexo Nº 08 de la Resolución de Determinación Nº 012-03-0001669, emitida por Impuesto a la Renta del ejercicio 1999 (fojas 23, 24 y 51 del Expediente Nº 12839-2008), se aprecia que la Administración observó el costo deducido doblemente por la cuota inicial y precuota devengadas del leaseback, correspondiente a la Obra 1314 - El Brocal II Etapa, por el importe de S/. 646 826,00; no obstante se advierte que en el Anexo Nº 2 del aludido valor (foja 46 del Expediente Nº 12839-2008), aquella efectuó una deducción por el mismo concepto e importe.

Que de otro lado, se advierte del Anexo Nº 01 de la Resolución de Determinación Nº 012-003-0004397, emitida por la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2001 (fojas 2352 y 2359 del Expediente Nº 12839-2008), que la Administración reparó los costos no sustentados por diferencia entre libros contables y la declaración pago correspondiente a la Obra 1314 - El Brocal II Etapa, diferida en el ejercicio 1999, al considerar que esta concluyó en el ejercicio 2001, según el detalle contenido en la Resolución de Determinación Nº 012-03-0001669, por la suma de S/. 593 000,00.

Que en el punto 4 del Anexo Nº 1 de la Resolución de Determinación Nº 012-03-0001669, emitida por Impuesto a la Renta del ejercicio 1999 (fojas 54 del Expediente Nº 12839-2008), se observa que la Administración objetó los costos diferidos declarados, correspondientes a la Obra 1314 - El Brocal II Etapa, con los libros contables, los cuales no fueron sustentados; sin embargo, se aprecia que en el Anexo Nº 2 del aludido valor (foja 47 del Expediente Nº 12839-2008), aquella realizó una deducción por el mismo concepto e importe.

Que al respecto, corresponde señalar que en el procedimiento contencioso tributario seguido por la recurrente contra la Resolución de Determinación Nº 012-03-0001669, entre otros, se emitió la Resolución Nº 09020-3-2014, en la que este Tribunal determinó que en el ejercicio fiscalizado (1999) la recurrente ejecutaba contratos de obra, habiendo optado por el método del diferimiento de resultados, siendo que además obtenía ingresos o incurría en costos y/o gastos por actividades que no eran atribuibles directamente a los referidos contratos, por lo que estos se imputaban conforme a lo devengado.

9 8 P



Tribunal Fiscal

Nº 09089-8-2016

Que en la indicada resolución se precisó que de la revisión del Anexo N° 02 de la anotada resolución de determinación y del reporte presentado por la recurrente a fin de explicar la deducción vía declaración jurada por "resultado diferido de obras", observó que a criterio del contribuyente, contaba con veintiún (21) obras diferidas en el ejercicio 1999, en tanto que la Administración solo aceptó la aplicación del método del diferimiento respecto de diecisiete (17) obras⁷¹.

Que la citada resolución añadió que en aquellos casos en que la Administración aceptó el carácter de "diferidas" de determinadas obras, no correspondía que se efectuara reparos a los costos y/o gastos vinculados directamente con dichas obras y menos aún que estos incidieran en la determinación del impuesto del ejercicio 1999, habida cuenta que en mérito a la disposición prevista en el inciso c) del artículo 63° de la Ley del Impuesto a la Renta y al criterio sostenido en la Resolución N° 00591-4-2008, el contribuyente está obligado a sustentar los costos y/o gastos de las obras diferidas recién en la fiscalización del ejercicio en que estas concluyeron.

Que en la resolución en mención se indicó que si bien la Administración habría efectuado observaciones a ingresos, costos y/o gastos imputados a obras cuyo carácter de "diferidas" fue aceptado por ella⁷², en la medida que esta instancia verificase un efecto "neutro" o "cero" en el cálculo del impuesto por el ejercicio 1999, dichas observaciones no serían materia de análisis en dicha resolución, toda vez que no incidían en el tributo y período fiscalizado, precisándose que sería con oportunidad de la fiscalización del ejercicio en que se efectuase la liquidación final de las obras (conclusión de la obra o el vencimiento del plazo, lo que ocurriese primero, de conformidad con el inciso c) del artículo 63° de la Ley del Impuesto a la Renta) que los resultados de estas incidirían en dicho ejercicio, por lo que será respecto de ese período tributario (posterior al ejercicio 1999) que cobrará relevancia emitir pronunciamiento sobre la procedencia o no de las observaciones en referencia, en el supuesto que fueran tomadas en cuenta por la Administración para la determinación del Impuesto a la Renta de dicho período.

Que finalmente, este Tribunal, en la resolución señalada, concluyó que la observación del punto 16 del Anexo N° 1 de la Resolución de Determinación N° 012-03-0001669 (S/. 646 826,00) tenía un efecto "cero" o "neutro" en la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 1999, lo que corroboró con la cédula del indicado reparo en el que la Administración señaló que *"este reparo no afecta a resultado del ejercicio 99, por cuanto es una Obra Diferida"*, por consiguiente, determinó que no se trataba en rigor de un reparo al tributo y período fiscalizado.

Que asimismo, estableció que la observación plasmada en el punto 4 del Anexo N° 1 de la Resolución de Determinación N° 012-03-0001669 (S/. 593 000,00), tenía un efecto "cero" o "neutro" en la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 1999, por lo que en rigor no constituía un reparo al tributo y período fiscalizado; y por consiguiente, lo argumentado por la recurrente en sentido contrario, carecía de sustento.

Que ahora bien, en el presente caso se observa que la Administración reparó los costos deducidos doblemente y los costos no sustentados por diferencia entre libros contables y declaración pago correspondiente a la Obra 1314 – El Brocal II Etapa, diferida en el ejercicio 1999, sobre la base de lo establecido en la Resolución de Determinación N° 012-03-0001669, emitida por Impuesto a la Renta del ejercicio 1999, al considerar que las obras a los que se vinculan tales costos culminaron en el ejercicio 2001.

⁷¹ Es oportuno manifestar que dentro de las obras respecto de las cuales la Administración aceptó la aplicación del método de diferimiento figura la obra 1314 - El Brocal segunda etapa, según se aprecia a fojas 46 a 48 del Expediente N° 12839-2008.

⁷² Así tenemos por ejemplo, que los Puntos 3 y 4 del Anexo N° 1 de la Resolución de Determinación N° 012-03-0001669, comprenden reparos por costos no sustentados de las siguientes obras: 1334 – Túnel Torata, 1336 – Antamina Movimiento de Tierras y 1314 – Brocal Segunda Etapa, respecto de las cuales la Administración acepta que se trata de "obras diferidas" y por ello, precisa que habría neutralizado el efecto de tales reparos a fin que no incidan en la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 1999, situación que se analizará más adelante en la presente resolución.



Tribunal Fiscal

Nº 09089-8-2016

Que tal como lo ha indicado este Tribunal, en la Resolución Nº 09020-3-2014, recién cobraría relevancia emitir pronunciamiento sobre la procedencia o no de las aludidas observaciones en la fiscalización del ejercicio en que se efectuase la liquidación final de la obras (conclusión de la obra o vencimiento del plazo, lo que ocurriese primero, según lo previsto por el inciso c) del artículo 63º de la Ley del Impuesto a la Renta) ya que los resultados de estas incidirán en tal ejercicio.

Que sin embargo, no obra en autos documentación alguna que permita corroborar que, efectivamente, la Obra 1314 – El Brocal II Etapa culminó o se produjo su liquidación final en el ejercicio 2001 ni que los costos objetados hayan incidido en la determinación del Impuesto a la Renta de dicho ejercicio, siendo además que no se advierte que la Administración hubiese solicitado documentación sobre tales aspectos a la recurrente, a pesar que de acuerdo con el criterio contenido en la Resolución del Tribunal Fiscal Nº 00591-4-2008, aquella estaba habilitada a solicitar documentación sustentatoria de los ingresos, costos y/o gastos vinculados directamente con obras diferidas (resultados de obra), recién en la fiscalización del ejercicio en que estas concluyeron o se produjo su liquidación final, lo que no hizo en el caso de autos.

Que en atención a lo expuesto, se concluye que los reparos bajo análisis no se encuentran debidamente sustentados por lo que procede dejarlos sin efecto y declarar fundada la apelación en este extremo.

Que finalmente, al haberse establecido que corresponde mantener los reparos por notas de crédito indebidamente emitidas por concepto de combustible entregado por su cliente (reparo 2), comprobantes de pago no contabilizados en las cuentas de ingresos del Libro Mayor (reparo 7), extornos no sustentados de la Cuenta 75 - Ingresos Diversos (reparo 9), asientos contables por "Atenuación de Márgenes" no sustentados (reparo 19), depreciación de arrendamiento financiero no adicionada para la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2001 (reparo 14), ingresos y costos por servicios prestados en el Lote 1 AB que no corresponden a ningún contrato de obra y que no debieron diferirse (reparos 5 y 16), ingresos y costos de obras terminadas en el ejercicio 2001 y que no debieron diferirse para el ejercicio 2002 (reparos 6 y 17) e ingresos de central de equipos que no debieron diferirse por corresponder a servicios prestados en el Lote 1 AB y obras terminadas en el ejercicio 2001 que no debieron diferirse para el ejercicio 2002 (reparo 3), ingresos no reconocidos de la Obra 1356 - Mejoramiento (reparo 10) e ingresos y gastos, contabilizados en las Cuentas 701001 - Mercaderías y Otros Materiales, 75 - Ingresos Diversos, 76 - Ingresos Excepcionales, 77- Ingresos Financieros y 97 – Gastos Financieros, que fueron diferidos indebidamente (reparos 11 y 18); dejar sin efecto los reparos por intereses presuntos por préstamos a sus afiliadas de México y Brasil (reparo 8), ingresos no gravados por intereses compensatorios (reparo 13), gastos por honorarios profesionales no deducibles (reparo 20), ingresos y gastos financieros diferidos indebidamente correspondientes a obras diferidas en el ejercicio 1999 (reparos 12 y 24) y costos deducidos doblemente y costos no sustentados por diferencia entre libros contables y declaración pago correspondiente a la Obra 1314 - El Brocal II Etapa diferida en el ejercicio 1999 (reparos 23 y 25); y, reliquidar los reparos por comprobantes de pago no contabilizados como ingresos (reparo 1), comprobantes de pago observados (reparo 22), cuotas devengadas y diferencia en cambio de cuotas no devengadas de arrendamiento financiero, deducidas en la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2001 (reparo 21), ingresos y costos de obras terminadas en el ejercicio 2000 y que no debieron diferirse para el ejercicio 2001 (reparos 4 y 15), procede que la Administración efectúe la reliquidación de la deuda o saldo contenido en las Resoluciones de Determinación Nº 012-003-0004386 a 012-003-0004397, atendiendo a lo dispuesto por esta instancia.

[Handwritten initials]



Tribunal Fiscal

Nº 09089-8-2016

Resoluciones de Multa Nº 012-002-0004363 a 012-002-0004374

Que las Resoluciones de Multa Nº 012-002-0004363 a 012-002-0004366 y 012-002-0004368 a 012-002-0004374⁷³ (fojas 2326 y 2327 del Expediente Nº 12839-2008 y 98 a 109 y 112 a 119 del Expediente Nº 12848-2008) se emitieron por la comisión de la infracción tipificada por el numeral 1 del artículo 178º del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo Nº 135-99-EF, antes de la entrada en vigencia del Decreto Legislativo Nº 953⁷⁴, esto es, por 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.

Que de acuerdo con la Tabla I de Infracciones y Sanciones del citado código, aprobada por Ley Nº 27335⁷⁵, aplicable a las personas y entidades que percibían rentas de tercera categoría⁷⁶, la infracción tipificada por el numeral 1 del artículo 178º se encontraba sancionada con una multa equivalente al 50% del tributo omitido; siendo que en la Nota 7 de la aludida tabla se precisaba que tratándose de tributos administrados y/o recaudados por la SUNAT, el tributo omitido sería la diferencia entre el tributo resultante del período o ejercicio gravable, obtenido por autoliquidación o, en su caso, como producto de la verificación o fiscalización, y el declarado como tributo resultante de dicho período o ejercicio; y, en caso de que no se hubiese declarado el tributo resultante, el tributo omitido sería el obtenido de la verificación o fiscalización.

Que al respecto, conforme con el criterio esgrimido en la Resolución del Tribunal Fiscal Nº 04084-2-2003, durante la vigencia de la Tabla aprobada por la Ley Nº 27335, el "tributo resultante" se establecía luego de aplicarse los saldos a favor de períodos anteriores así como las compensaciones, por lo que para efecto de determinarse el monto de la infracción del numeral 1 del artículo 178º del Código Tributario, el tributo omitido sería la diferencia entre el tributo resultante declarado y aquel rectificado u obtenido por fiscalización, luego de aplicar los saldos a favor de períodos anteriores y las compensaciones.

Que de otro lado, se tiene que la Resolución de Multa Nº 012-002-0004367⁷⁷(fojas 1108 a 1110 del Expediente Nº 12848-2008), se giró por la comisión de la infracción tipificada por el numeral 2 del artículo 178º del citado código, es decir, por declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias con el fin de obtener indebidamente notas de crédito negociables u otros valores similares o que impliquen un aumento indebido de saldos o créditos a favor del deudor tributario.

Que según la Tabla I antes señalada la sanción para la infracción prevista por el numeral 2 del artículo 178º del código en mención, era del 50% del saldo, crédito u otro concepto similar determinado indebidamente, previéndose en la Nota 8 de dicha Tabla, que si el saldo, crédito a favor u otro concepto similar, cuyo monto sirve de base para calcular la sanción, es arrastrado a ejercicios posteriores consignándose el mismo en las subsiguientes declaraciones, no se aplicará sanción en función a estas últimas.

Que por su parte, el artículo 171º del referido código disponía que cuando por un mismo hecho se incurría en más de una infracción, se aplicaría la sanción más grave.

Que según el criterio establecido en la Resolución del Tribunal Fiscal Nº 01109-4-2003, que constituye jurisprudencia de observancia obligatoria, publicada en el Diario Oficial "El Peruano" el 23 de marzo de 2003, existe concurrencia de infracciones a que se refiere el artículo 171º del Código Tributario en caso

⁷³ Vinculadas con las Resoluciones de Determinación Nº 012-003-0004386 a 012-003-0004389 y 012-003-0004391 a 012-003-0004396, emitidas por Impuesto General a las Ventas de febrero a mayo y julio a diciembre de 2001, y la Resolución de Determinación Nº 012-003-0004397, girada por Impuesto a la Renta del ejercicio 2001.

⁷⁴ Dicho decreto entró en vigencia el 6 de febrero de 2004.

⁷⁵ Publicada el 31 de julio de 2000.

⁷⁶ Situación en la que se encuentra la recurrente conforme se aprecia de su Comprobante de Información Registrada (fojas 2319 a 2324 del Expediente Nº 12839-2008).

⁷⁷ Vinculada con la Resolución de Determinación Nº 012-003-0004390, emitida por Impuesto General a las Ventas de junio de 2001.



Tribunal Fiscal

Nº 09089-8-2016

se cometan las infracciones tipificadas en los numerales 1 y 2 del artículo 178° del Código Tributario, cuando habiéndose consignado un saldo a favor en la declaración original, posteriormente se determina un tributo a pagar como consecuencia del incremento de los ingresos en la declaración rectificatoria o en la verificación o fiscalización efectuada por la Administración, dado que por un mismo hecho, cual es omitir ingresos, se ha producido la comisión de ambas infracciones.

Que la deuda contenida en las Resoluciones de Multa Nº 012-002-0004363 a 012-002-0004374, fue calculada en función al tributo omitido o saldo indebidamente establecido en las Resoluciones de Determinación Nº 012-003-0004386 a 012-003-0004397, cuyos importes como se ha indicado precedentemente deben ser recalculados, por lo que corresponde que la Administración proceda igualmente respecto de aquellas en función al monto al que vaya ascender el tributo omitido o el saldo indebidamente establecido, considerando las normas y criterios expuestos precedentemente.

Que con relación a la invocación por parte de la recurrente de la aplicación de la interpretación del Tribunal Constitucional sobre la improcedencia del cobro de intereses moratorios fijada en la sentencia emitida en el Expediente Nº 04082-2012-PA/TC, es del caso indicar que este Tribunal en las Resoluciones Nº 04228-2-2007, 560-4-2009 y 02191-3-2016, entre otras, indicó que no podía considerarse que los fundamentos de las Sentencias Nº 1255-2003-AA/TC y 1282-2006-AA/TC, entre otras, hacen referencia a que todos los contribuyentes que inician un procedimiento administrativo o un proceso judicial quedan exceptuados del pago de intereses moratorios, puesto que conforme lo ha indicado el Tribunal Constitucional, estas sólo se aplican al caso concreto, teniendo en consideración las circunstancias especiales que se presentaron, al ser ello consustancial con la propia naturaleza de los procesos constitucionales de control difuso, cuyos alcances se restringen únicamente a las partes, siendo que además estas sentencias no constituyen precedente vinculante.

Que el mismo criterio es aplicable con relación a la pretensión de la recurrente de que se aplique la interpretación del Tribunal Constitucional contenida en la sentencia emitida en el Expediente Nº 04082-2012-PA/TC, en tanto de dicho pronunciamiento se advierte que efectúa un análisis relativo a cómo en el caso de la actora en el proceso de amparo que motiva la emisión de la sentencia indicada, la resolución de ejecución coactiva que emite la Administración Tributaria a efecto de cobrar la deuda exigible, se constituía en un acto que agravaba a la ejecutada, entre otros, por el cómputo de intereses moratorios durante la tramitación del procedimiento contencioso tributario, habiendo concluido que en el caso concreto, se producía tal agravio, habiéndose vulnerado el derecho a recurrir en sede administrativa así como el principio de razonabilidad de las sanciones, motivo por el cual dispuso la inaplicación a tal caso del cómputo de los intereses moratorios en el tiempo de exceso frente al plazo de ley. Por lo expuesto, no cabe atender a la solicitud de la recurrente de aplicación del indicado criterio del Tribunal Constitucional.

Que el informe oral solicitado por la recurrente, se llevó a cabo con la asistencia de los representantes de ambas partes, conforme se aprecia de la constancia que obra foja 2431 del Expediente Nº 12839-2008 y 200 del Expediente Nº 12848-2008.

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

RESUELVE:

1. **ACUMULAR** los procedimientos contenidos en los Expedientes Nº 12839-2008 y 12848-2008.
2. Declarar **INFUNDADA** la apelación contra la resolución ficta denegatoria de la reclamación en el extremo referido a los reparos por notas de crédito indebidamente emitidas por concepto de combustible entregado por su cliente; comprobantes de pago no contabilizados en las cuentas de ingresos del Libro Mayor; extornos no sustentados de la Cuenta 75 - Ingresos Diversos; asientos contables por "Atenuación de Márgenes" no sustentados; depreciación de arrendamiento financiero no adicionada para la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2001; ingresos y costos

9 8 4

/



Tribunal Fiscal

Nº 09089-8-2016

por servicios prestados en el Lote 1 AB que no corresponden a ningún contrato de obra y que no debieron diferirse; ingresos y costos de obras terminadas en el ejercicio 2001 y que no debieron diferirse para el ejercicio 2002; ingresos de central de equipos que no debieron diferirse por corresponder a servicios prestados en el Lote 1 AB y obras terminadas en el ejercicio 2001 que no debieron diferirse para el ejercicio 2002; ingresos no reconocidos de la Obra 1356 - Mejoramiento e ingresos y gastos, contabilizados en las Cuentas 701001 - Mercaderías y Otros Materiales, 75 - Ingresos Diversos, 76 - Ingresos Excepcionales, 77- Ingresos Financieros y 97 - Gastos Financieros, que fueron diferidos indebidamente; y, **FUNDADA** la apelación en lo demás que contiene, debiendo la Administración proceder conforme con lo expuesto por la presente resolución.

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


HUERTAS LIZARZABURU
VOCAL PRESIDENTA


FALCONI SINCHE
VOCAL


IZAGUIRRE LLAMPASI
VOCAL


Huerta Llanos
Secretario Relator
HL/HLL/RM/mpe.