



Tribunal Fiscal

Nº 04975-1-2006

EXPEDIENTES N°s. : 7431-2004 y 10690-2004
INTERESADO :
ASUNTO : Impuesto a la Renta y otro
PROCEDENCIA : Piura
FECHA : Lima, 12 de setiembre de 2006

Vistas las apelaciones interpuestas por contra las Resoluciones de Intendencia N°s. 0860140000460/SUNAT y 0860140000545/SUNAT emitidas el 30 de junio y 20 de agosto de 2004, por la Intendencia Regional Piura de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria, que declararon infundada la reclamación interpuesta contra la Resolución de Determinación N° 084-003-0001355 e inadmisible la reclamación contra la Resolución de Multa N° 0840020003715, giradas por Impuesto a la Renta de Tercera Categoría correspondiente al ejercicio 2002 y por incurrir en la infracción prevista en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario;

CONSIDERANDO:

Que de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 149° de la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley N° 27444, aplicable supletoriamente a los procedimientos tributarios, procede acumular los procedimientos contenidos en los Expedientes N°s. 7431-2004 y 10690-2004, por guardar conexión entre sí;

Que la recurrente sostiene que las dos obras ejecutadas fueron recepcionadas y canceladas en el 2003, habiendo presentado en primera instancia las facturas y actas de recepción de obras, las que no han sido consideradas por la Administración;

Que alega que debe aplicarse el inciso c) del artículo 63° de la Ley del Impuesto a la Renta, así como el artículo 4° inciso c) de la Ley del Impuesto General a las Ventas, referidos al nacimiento de la obligación tributaria;

Que agrega que la Resolución de Multa N° 0840020003715 se emitió como consecuencia del tributo comprendido en la Resolución de Determinación N° 084-003-0001355, que ha sido impugnada, por lo debe estarse a lo resuelto sobre el referido tributo omitido;

Que la Administración señala que de los artículos 57° y 63° de la Ley del Impuesto a la Renta, así como de la revisión de los documentos exhibidos por la recurrente, se puede concluir que ésta tuvo a su cargo la ejecución de las obras : 1)Instalaciones de Aulas Provisionales EPM14635 -Buenos Aires – Morropón, CEI N° 301 Buenos Aires – Morropón, CN José María Arguedas- Batanes - Chulucanas, y 2) Colegio San Miguel de Piura- impermeabilización de techos con membrana asfáltica, obras culminadas durante el ejercicio 2002, respecto de las cuales la recurrente registró los gastos y costos incurridos, más no el ingreso devengado;

Que agrega que teniendo en cuenta las Memorias Descriptivas Valorizadas, las dos obras ejecutadas por la recurrente fueron culminadas en el ejercicio 2002, por las cuales no registró ni declaró ingresos devengados, y además no cumplió con presentar y/o exhibir la documentación que acredite el método de imputación de la renta bruta por haber ejecutado obras de construcción civil, de acuerdo a lo prescrito por el artículo 63° de la Ley del Impuesto a la Renta;

Que indica que cuando se difieren los resultados debe entenderse que se están difiriendo tanto los ingresos como los gastos y costos incurridos en la generación de aquéllos, por lo que la recurrente no puede deducir dichos gastos y costos en el ejercicio 2002, tomando como criterio la fecha de terminación de obras, mientras que para el caso de los ingresos los difiere para el ejercicio 2003, tomando como criterio la fecha de recepción y cancelación;

Que menciona que para los efectos de la Ley del Impuesto a la Renta, las rentas de tercera categoría se considerarán producidas en el ejercicio comercial en que se devenguen, teniendo aplicación analógica la



Tribunal Fiscal

Nº 04975-1-2006

imputación de gastos, por lo que se confirma el reparo a la falta de registro de ingresos devengados de las obras culminadas en el ejercicio 2002;

Que de otro lado, menciona que declaró la inadmisibilidad del recurso de reclamación interpuesto contra la Resolución de Multa N° 0840020003715 al no haberse acreditado el pago del valor impugnado extemporáneamente, pese al requerimiento cursado con tal fin;

Que en el caso de autos la materia en controversia consiste en establecer si en aplicación del inciso c) del artículo 63º de la Ley del Impuesto a la Renta, los ingresos referidos a obras de construcción podían ser diferidos para el ejercicio 2003;

Que de acuerdo a lo dispuesto por el inciso a) del segundo párrafo del artículo 57º del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta aprobado por Decreto Supremo N° 054-99-EF, las rentas de la tercera categoría se considerarán producidas en el ejercicio comercial en que se devenguen, norma que será de aplicación analógica para la imputación de los gastos;

Que este Tribunal en la Resolución N° 1652-5-2004 ha interpretado 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 pagar 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 por su parte el inciso c) del artículo 63º del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, faculta a las empresas de construcción o similares, que ejecuten contratos de obra cuyos resultados correspondan a más de un ejercicio gravable a diferir los resultados hasta la total terminación de las obras, cuando éstas, según contrato, deban ejecutarse dentro de un plazo no mayor de cinco años, en cuyo caso los impuestos que correspondan se aplicarán sobre la ganancia así determinada, en el ejercicio comercial en que se concluyan las obras, o se recepcionen oficialmente, cuando este requisito deba recabarse según las disposiciones vigentes sobre la materia, agregando que, en caso ésta se deba terminar o se termine en un plazo mayor de cinco años, la utilidad será determinada a partir del quinto año, previa liquidación del avance de la obra por el quinquenio;

Que dicha norma agrega que se llevará una cuenta especial por cada obra, y que el método que se adopte, según lo dispuesto en dicho artículo, deberá aplicarse uniformemente a todas las obras que ejecute la empresa, y no podrá ser variado sin autorización de la SUNAT, la que determinará a partir de qué año podrá efectuarse el cambio;

Que en el presente caso, se aprecia que los contratos celebrados por la recurrente con el Gobierno Regional Piura el 13 de noviembre de 2002 para la ejecución de las obras "Instalaciones de Aulas Provisionales EPM14635 -Buenos Aires – Morropón, CEI N° 301 Buenos Aires – Morropón, CN José María Arguedas- Batanes -Chulucanas" y "Colegio Nacional San Miguel de Piura- Impermeabilización de techos con membrana asfáltica", se celebraron bajo el sistema de suma alzada y con un plazo para su ejecución de 21 días calendarios, según se consigna en las Memorias Descriptivas Valorizadas que obran folios 31 a 33 y 38 a 43 del Expediente N° 7431-2004;

Que según la documentación que obra en autos las obras fueron terminadas el 27 de diciembre de 2002, las facturas se emitieron en febrero de 2003, y los comprobantes de pago por la valorización de dichas obras se emitieron en febrero y julio de 2003, como consta a folios 31 a 33, 38 a 43, y 135 a 139 del Expediente N° 7431-2004;

Que en conclusión, ambas obras se ejecutaron en el ejercicio 2002, pero el pago por su ejecución se efectuó en el ejercicio posterior, sin embargo como ninguno de los contratos contenía obras a ejecutarse en plazos mayores a un (1) año, no es de aplicación lo establecido en el inciso c) del artículo 63º de la Ley del Impuesto a la Renta, por lo que correspondía que los resultados de las obras fuesen reconocidos de acuerdo con el principio del devengado, tal y como lo ha interpretado este Tribunal en su Resolución N° 1652-5-2004 antes citada;



Tribunal Fiscal

Nº 04975-1-2006

Que además, es necesario indicar que al tratarse de contratos bajo el sistema de suma alzada, en los que el postor formula su propuesta por un monto fijo y por un determinado plazo de ejecución según establecía el artículo 45º del Reglamento de la Ley de Contrataciones y Adquisiciones del Estado, aprobado por Decreto Supremo N° 013-2001-PCM, la recurrente tenía certeza respecto al monto de sus ingresos, por lo que debían ser considerados en el ejercicio 2002 en el que éstos se devengaron y no en el 2003 en que se cancelaron, como aduce la recurrente, por lo que procede confirmar la Resolución de Intendencia N° 0860140000460/SUNAT;

Que en cuanto a la Resolución de Multa N° 0840020003715, cabe indicar que el artículo 137º del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, modificado por Decreto Legislativo N° 953, establece que tratándose de reclamaciones contra resoluciones de multa, éstas se presentarán en el término improrrogable de veinte días hábiles computados desde el día hábil siguiente a aquél en que se notificó el acto o resolución recurrida, y que cuando las mismas se reclamen vencido el mencionado término deberá acreditarse el pago de la totalidad de la deuda tributaria actualizada hasta la fecha de pago o presentar carta fianza bancaria o financiera por el monto de la deuda actualizada hasta por seis meses posteriores a la fecha de la interposición de la reclamación, con una vigencia de seis meses, debiendo renovarse por períodos similares dentro del plazo que señale la Administración;

Que de autos se aprecia que la referida resolución de multa fue notificada el 27 de diciembre de 2003, hecho que no resulta cuestionado por la recurrente, habiendo sido reclamada el 17 de junio de 2004 (folios 19 y 21 del Expediente N° 10690-2004), esto es, vencido el plazo indicado en el artículo precedente, no habiendo acreditado la recurrente el pago de la deuda tributaria, no obstante habersele solicitado mediante Requerimiento N° 0860550000387, encontrándose debidamente sustentada la inadmisibilidad resuelta por la apelada;

Que no obstante ello y conforme lo ha interpretado este Tribunal en Resoluciones tales como las N°s 1019-5-2000 y 5149-1-2002, atendiendo a que la resolución de multa recurrida se giró sobre la base de los reparos contenidos en la Resolución de Determinación N° 084-003-0001355 que, oportunamente reclamada, ha sido objeto de la Resolución de Intendencia N° 0860140000460/SUNAT, procedía que en aplicación del principio de economía procesal, la Administración admitiera a trámite la reclamación interpuesta, sin la exigencia del pago previo;

Que no obstante, y dado que la resolución de determinación que sustenta la Resolución de Multa N° 0840020003715 ha sido confirmada en esta instancia, procede confirmar la Resolución de Intendencia N° 0860140000545/SUNAT;

Con las vocales Casalino Mannarelli, Barrantes Takata, e interviniendo como ponente la vocal Cogorno Prestinoni;

RESUELVE:

1. **ACUMULAR** los procedimientos contenidos en los Expedientes N°s. 7431-2004 y 10690-2004.
2. **CONFIRMAR** las Resoluciones de Intendencia N°s. 0860140000460/SUNAT y 0860140000545/SUNAT emitidas el 30 de junio y 20 de agosto de 2004.

REGÍSTRESE, COMUNÍQUESE Y REMÍTASE a la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria, para sus efectos.

IMA MARÍA COGORNO
COGORNO PRESTINONI
VOCAL PRESIDENTA

CASALINO MANNARELLI
VOCAL

BARRANTES TAKATA
VOCAL

Ángel de las Casas
Secretaria Relatora
CP/PM/541/542/rmh